

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.625/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003042223-11
Impugnação: 40.010156482-31
Impugnante: Companhia de Cimento Campeão Alvorada - CCA
IE: 002509732.06-97
Proc. S. Passivo: FERNANDO FERREIRA REBELO DE ANDRADE
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – FALTA DE EMISSÃO DO NOTA FISCAL DE ENTRADA - MERCADO DE CURTO PRAZO – CCEE. Constatou-se a falta de emissão de notas fiscais relativas às entradas de energia elétrica decorrentes de posições devedoras apuradas nas liquidações do MCP da CCEE, com correspondente falta de recolhimento do ICMS devido sobre tais operações, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso II e § 2º, do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE SAÍDA - ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de saídas correspondentes às operações de saída de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP), quando em posição credora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, c/c § 2º, II da Lei nº 6.763/75.

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 da CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorrida no período de 01/01/19 a 31/03/22:

1. Falta de emissão de notas fiscais de entrada 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 no art. 55, incisos II, XIII, alínea “b” e XXVIII da Lei nº 6.763/75, (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 21/49, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 51/84.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 86/132, opina 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorrida no período de 01/01/19 a 31/03/22:

1. Falta de emissão de notas fiscais de entrada 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 no art. 55, incisos II, XIII, alínea “b” e XXVIII da Lei nº 6.763/75, (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

[...]

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

[...]

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

[...]

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

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

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

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

As posições devedoras e credoras mensais do estabelecimento autuado, relativas aos exercícios de 2019 a 2022, observado o rateio de cargas, estão indicadas na aba “Anexo 1.5 - Sobras e Déficits” da planilha denominada “Anexo 1 - CCA_IE697_MCP_2019_2022”, 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 inseridos na liquidação (Pré-Fatura), influenciando na posição final (posição financeira) credora ou devedora do agente no âmbito da CCEE.

As posições devedoras foram apuradas tomando-se como referência os valores indicados na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”, desconsiderados os valores relativos à coluna “Ajustes (R\$)” efetuados.

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 não remuneratórias de 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-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Destacou-se)

Assim, 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, conforme o período, normas estas não observadas pela Impugnante.

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:**

[...]

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

[...]

§ 2º - O agente, exceto o consumidor livre, especial e o autoprodutor, quando estiver enquadrado na hipótese do inciso II do caput, deverá emitir a nota fiscal, modelo 55, sem destaque de ICMS.

§ 3º - **Na nota fiscal de que trata o caput deverão constar:**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - no campo "Dados do emitente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e no campo descrição do produto, a expressão "Relativa à Liquidação no Mercado de Curto Prazo" ou "Relativa à apuração e Liquidação do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit - MCSD";

II - os dados da liquidação na CCEE, incluindo o valor total da liquidação financeira e o valor efetivamente liquidado, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares";

III - no campo "Natureza da Operação", compra ou venda de energia elétrica, no caso da posição devedora ou credora, respectivamente, indicando os Códigos Fiscais de Operação - CFOP - correspondentes

§ 4º - Cada estabelecimento ou domicílio do agente que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput, quando for responsável pelo pagamento do imposto, deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão:

I - **fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor obtido considerando a regra do § 1º, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;**

II - **em caso de haver mais de um estabelecimento por perfil, observar o rateio da base de cálculo proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo associado ao perfil;**

III - **aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna prevista para a operação;**

IV - **destacar o ICMS.**

Efeitos de 1º/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 "Déficit" (MCSD) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

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

[...]

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

[...]

Efeitos de 24/07/2009 a 31/08/2018

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Efeitos de 17/09/14 a 31/08/18

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

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

II - **as seguintes indicações:**

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

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

Efeitos de 26/01/07 a 31/08/18

§ 3º Todas as vias das notas fiscais emitidas na forma deste artigo juntamente com as pré-faturas emitidas pela CCEE que lhes tenha dado origem deverão ser arquivadas pelos prazos previstos no § 1º do art. 96 deste Regulamento.

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de saídas de energia 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, o que também não ocorreu no presente caso.

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:**

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

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

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

Ressalte-se que as obrigações tributárias 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, nos seguintes termos:

Resolução nº 4.956/16

Art. 1º - Para determinação da posição devedora ou credora do perfil de agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo e às apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD), deverá ser considerado o Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente informado pela CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora a que se refere o caput, excluem-se do Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente as parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores, bem como as cobradas a título de multa pelo pagamento em atraso da própria liquidação financeira, os juros bancários ou outras parcelas decorrentes de cláusulas legais, também resultantes do atraso na liquidação da operação.

§ 2º - As parcelas excluídas na forma do § 1º deverão ter respaldo nos relatórios emitidos pela CCEE.

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

I - quando o perfil de agente ao qual esteja associado apresentar posição devedora, nota fiscal pela entrada de energia elétrica, com destaque do ICMS, no caso de perfil de autoprodutor ou de consumidor livre, observado o disposto no art. 49 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

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

§ 1º - O Valor a Liquidar pelo Perfil do Agente, observado o disposto no § 1º do art. 1º, será distribuído entre os estabelecimentos associados ao perfil de agente da seguinte forma:

I - havendo estabelecimentos consumidores de energia elétrica associados ao mesmo perfil de agente, o valor será distribuído apenas entre esses estabelecimentos e será atribuído a cada um deles na proporção entre a sua carga e o somatório das cargas de todos os estabelecimentos consumidores do perfil no período;

II - havendo exclusivamente estabelecimentos geradores associados a um mesmo perfil de agente, o valor será atribuído a cada um desses estabelecimentos na proporção entre a sua geração de energia elétrica e o somatório das gerações de todos os estabelecimentos do perfil no período;

III - nos demais casos, o valor será atribuído a cada um dos estabelecimentos do perfil de agente na proporção entre suas operações de saída de energia elétrica e o somatório das operações de saída de energia elétrica de todos os estabelecimentos do perfil no período.

§ 2º - O valor atribuído a cada estabelecimento nos termos do § 1º, somado ao valor do ICMS, se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

for o caso, será informado como valor da operação e como base de cálculo do imposto, quando houver incidência.

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:

I - estornar o valor correspondente à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido, a que se refere o § 2º, sobre o crédito do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira;

II - recolher o valor correspondente à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido, a que se refere o § 2º, sobre o valor do imposto diferido na operação anterior, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira.

§ 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.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido o resultado positivo da divisão do valor obtido no Balanço Energético pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos registrados na CCEE pelo perfil de agente no período.

Efeitos de 1º/01/2017 a 03/03/2020 - Redação original:

“§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Índice de Estorno e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recolhimento de Imposto Diferido o resultado positivo da divisão do valor obtido no Balanço Energético pela quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos bilaterais registrados na CCEE pelo perfil de agente no período.”

§ 3º - Para efetivação do estorno, o contribuinte observará o disposto no art. 73 do RICMS e consignará na nota fiscal nele prevista, além dos demais requisitos:

I - no quadro “Destinatário/Remetente”, o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do próprio contribuinte;

II - no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, o período de referência da liquidação financeira, a quantidade de energia elétrica adquirida, o resultado do balanço energético e o total de créditos apropriados relativos às operações de entrada de energia elétrica;

III - como natureza da operação: “Estorno de Crédito”;

IV - no campo “CFOP”, o código “5.949”;

V - no quadro “Dados do Produto”, a expressão “Estorno de crédito - Energia Elétrica”.

§ 4º - Para recolhimento do imposto diferido na operação anterior, o contribuinte deverá observar o disposto no art. 15 e no art. 49-A do Anexo IX, ambos do RICMS, consignando na nota fiscal prevista no inciso I do § 1º do art. 15 do RICMS, além dos demais requisitos:

I - no quadro “Destinatário/Remetente”, o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) do próprio contribuinte;

II - no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, o período de referência da liquidação financeira, a quantidade de energia elétrica adquirida, o resultado do balanço energético e o valor total do imposto diferido relativo às operações de entrada de energia elétrica;

III - como natureza da operação: “Recolhimento de imposto diferido na operação anterior”;

IV - no campo “CFOP”, o código “5.949”;

V - no quadro “Dados do Produto”, a expressão “Recolhimento de imposto diferido na operação anterior - Energia Elétrica”.

Art. 4º - Fica revogada a Instrução Normativa SUTRI nº 03, de 4 de maio de 2009.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 5º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017. (Destacou-se)

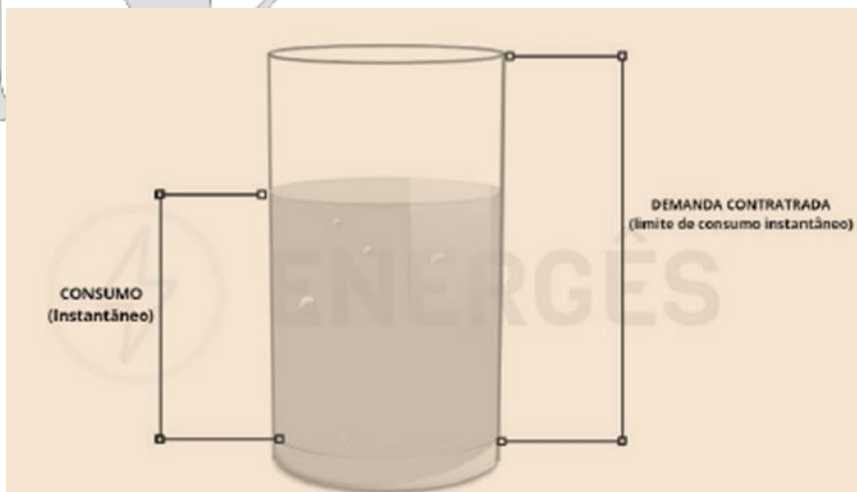
Esclareça-se que, com a entrada em vigor da Resolução nº 4.956/16, o estorno de créditos passou a se restringir aos casos em que o perfil do agente apresentar posição financeira credora E o seu Balanço Energético apresentar valor positivo (em MW – critério físico), isto é, somente quando houver efetiva 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.

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

- **Argumento Introdutório da Impugnante:** Potência Elétrica

A Impugnante relata que a estruturação física do Sistema Interligado Nacional (SIN) é relevante porque torna singular a relação contratual de compra e venda existente entre os consumidores livres e os produtores: diferentemente do que se poderia supor, o objeto desses contratos não é a entrega direta de energia do Agente Gerador para o Agente Consumidor, mas sim a disponibilização de demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, conforme figura ilustrativa abaixo:



Acrescenta que, como a rede de transmissão é a mesma para os diversos Agentes Produtores e Consumidores (rede única, interligada), a energia que circula nos fios “se mistura”, em outras palavras, é fisicamente impossível identificar se a energia produzida pelo Gerador 1 foi transmitida especificamente para Consumidor 1, 2 ou 3, porque toda energia é absolutamente igual. Não há diferença na energia produzida por uma hidroelétrica e uma termoelétrica, por exemplo, e não há como realizar uma entrega direta de energia de determinado produtor para determinado consumidor já que, como dito, toda energia produzida é inserida no sistema interligado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que, por essa razão, como não é possível transmitir energia diretamente de determinado fornecedor para o comprador, isto é, os contratos de energia elétrica são realizados para que, na verdade, o Agente Gerador se obrigue a produzir e disponibilizar demanda de potência na rede nacional.

Prossegue dizendo que o consumidor, na outra ponta, tem a liberdade de demandar essa potência disponibilizada sem ocasionar sobrecarga.

Afirma ainda que a comercializadora tem a obrigação de garantir a demanda no sistema na quantidade/potência/disponibilidade contratada bilateralmente.

Declara que, como consequência dessa estrutura do setor elétrico, cada agente (consumidor/fornecedor) pode ter gerado ou consumido mais ou menos energia do que o registrado nos contratos bilaterais e que, para corrigir esse efeito colateral do sistema, foram criadas ferramentas para apuração e liquidação financeira das diferenças no intuito de evitar o corte de fornecimento quando do atingimento do limite de energia contratada e evitar o consumo irregular de energia sem lastro jurídico.

Apesar de se tratar de argumento meramente introdutório, mostram-se necessários alguns esclarecimentos técnicos sobre o tema em questão, com o intuito de diferenciar potência de energia elétrica, que são grandezas distintas.

Tem razão a Impugnante quando afirma que a estrutura física de transmissão distribuição é a mesma para todos os consumidores (livres ou cativos), sendo totalmente interligada, assim como quando diz que o objeto dos contratos entre consumidores livres e produtores não é a entrega direta de energia do agente gerador para o agente consumidor, pois não é fisicamente possível determinar se a energia produzida por determinado Gerador foi transmitida para determinado Consumidor.

Porém, quantidade de potência elétrica e quantidade de energia elétrica são grandezas distintas, portanto se prestam a representar aspectos diferentes da produção/consumo de energia elétrica.

O presente trabalho trata da comercialização de energia elétrica, medida em MWh. Essa grandeza difere conceitualmente da demanda contratada de potência, medida em MW.

Conceitualmente potência elétrica, que tem como unidade de medida o Watt (W) e que pode ser expressa também por seus múltiplos (por exemplo 1.000 W = 1kW e 1.000.000 W = 1 MW), é a taxa de variação da quantidade da energia fornecida ou consumida, que pode ser entendida como sendo a velocidade com que a energia é fornecida ou consumida, medida em kWh ou seus múltiplos (por exemplo 1.000 kWh = 1 MWh), por um equipamento elétrico durante um intervalo de tempo, conforme a fórmula abaixo:

$$\text{Potência Elétrica} = \text{Energia Elétrica} / \text{Intervalo de Tempo}$$

Alternativamente, manipulando a fórmula anterior, é possível calcular a quantidade de energia elétrica consumida ou fornecida por um equipamento que possui determinada potência em um intervalo de tempo.

$$\text{Energia Elétrica} = \text{Potência Elétrica} \times \text{Intervalo de Tempo}$$

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de exemplo, um consumidor que possua demanda contratada de 1.000 MW é capaz de consumir 2.000 MWh de energia elétrica no intervalo de tempo de 2 horas, pois $2.000 \text{ MWh} = 1.000 \text{ MW} \times 2 \text{ horas}$.

Em outro exemplo, um consumidor que possua demanda contratada de 2.000 MW é capaz de consumir os mesmos 2.000 MWh de energia elétrica em um intervalo de tempo de 1 hora, pois $2.000 \text{ MWh} = 2.000 \text{ MW} \times 1 \text{ hora}$.

Portanto um consumidor de energia elétrica que tenha uma demanda de potência contratada maior que outro é capaz de consumir a mesma quantidade de energia que este em um tempo menor.

A potência elétrica do gerador, da mesma forma, indica a “velocidade” (taxa) com que a energia elétrica é produzida. Geradores com potências elétricas maiores produzem maiores quantidades de energia elétrica em um mesmo intervalo de tempo, comparados com geradores de menor potência elétrica.

Em sua manifestação, o Fisco traz outras considerações técnicas sobre o assunto, porém, o mais importante a ser destacado é que todas as variáveis que compõem o balanço energético do agente da CCEE são medidas em MWh (quantidade de energia) e não com base na potência elétrica de geração.

Portanto, a geração, o consumo, a venda e as aquisições de energia elétrica, mediante contratos bilaterais, são aferidos pela CCEE com base no MWh (quantidade de energia), conforme quadro exemplificativo abaixo, cujos dados foram extraídos do Anexo 1.1 do Auto de Infração:

Ano/Mês	Evento	Perfil de Agente	Classe do Perfil	Garantia Física Total - TGFIS a,w,r - (MWh)	Geração Total - TGG a,s,r,w - (MWh)	Consolidação do Resultado do MRE - MRE a,s,r,w - (MWh)	Consumo da Geração - TGGC a,s,r,w - (MWh)	Consumo Total - TRC a,s,r,w - (MWh)	Contratação Líquida - PCL a,s,w,r - (MWh)	Contratos de Venda Total - (MWh)	Contratos de Compra Total - (MWh)
201801	2018_01 - CONTABILIZAÇÃO	CRH SUDESTE	Consumidor Livre	.	.	.	.	22.094,125	-22.105,819	0,000	22.105,819
201802	2018_02 - CONTABILIZAÇÃO	CRH SUDESTE	Consumidor Livre	.	.	.	.	18.409,686	-18.408,606	0,000	18.408,606
201803	2018_03 - CONTABILIZAÇÃO	CRH SUDESTE	Consumidor Livre	.	.	.	.	22.187,651	-22.231,876	0,000	22.231,876
201804	2018_04 - CONTABILIZAÇÃO	CRH SUDESTE	Consumidor Livre	.	.	.	.	22.924,005	-22.925,444	0,000	22.925,444

Assim, as sobras e os déficits de energia também são quantificados em MWh (quantidade de energia), que são valoradas pelo PLD, com os acréscimos dos demais débitos e créditos vinculados à movimentação de energia, para fins de apuração das posições financeiras devedoras ou credoras na CCEE.

Todas as notas fiscais emitidas pelos agentes envolvidos também são baseadas nas quantidades de energia elétrica transacionadas, em MWh, devendo-se destacar que a tributação do ICMS ocorre sobre o consumo de energia elétrica, também em MWh (ou seus múltiplos/submúltiplos).

Logo, o argumento da Impugnante quanto à potência demandada não tem qualquer interferência sobre o feito fiscal, que se baseia no consumo de energia elétrica, em MWh, com fulcro nas informações fidedignas prestadas pela CCEE.

• **Alegação quanto à** “Natureza das Operações realizadas pela CCEE e o não Enquadramento da ‘Cessão Administrativa’ como ‘Compra e Venda de Energia’; O não Enquadramento da CNC como Contribuinte de ICMS-Energia. Precedente do STJ sobre a Matéria”:

Após relatar aspectos históricos sobre o setor elétrico brasileiro, bem como sobre a implementação e funcionamento da Câmara de Comercialização de energia elétrica (CCEE), a Impugnante destaca que, de acordo com perfil constitucional do ICMS, definido pelo art. 155, inciso II da CF/88, o fato gerador constitucionalmente autorizado para esse tributo é a realização de operações de compra e venda de mercadorias, cuja caracterização, por sua vez, requer a ocorrência de operação que promova a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, a mudança da sua propriedade, de um vendedor definido para um comprador também identificado.

Assim, a seu ver, para haver a incidência do ICMS é necessária a existência de um negócio jurídico bilateral, juridicamente qualificado como compra e venda, que envolve, necessariamente, duas contrapartes perfeitamente definidas e identificadas, quais sejam: vendedor, de um lado, e comprador, de outro.

Afirma que, no caso concreto do ICMS-Energia, o consumidor somente pode ser responsabilizado pelos valores relativos ao ICMS quando adquire e realiza contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica interestadual. Quando as operações são internas, o próprio vendedor é responsável pelo recolhimento do tributo.

Pondera que o Fisco, baseando-se nos dispositivos listados no Auto de Infração, adotou a equivocada premissa de que as suas posições credoras e devedoras, no âmbito das apurações realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP), teriam como causa imediata a realização operações tributadas de entrada interestadual de energia elétrica (posição devedora) e vendas interestaduais imunes à incidência de ICMS (posição credora).

Reforça que, a partir da correta interpretação do funcionamento do Ambiente de Contratação Livre (ACL) e do funcionamento da CCEE, é intuitivo concluir que o Fisco adotou uma premissa absolutamente equivocada, fundadas em grave incompreensão acerca do funcionamento do setor elétrico brasileiro, violando frontalmente o art. 110 do CTN e a legislação de regência do ICMS, isso porque, as cessões administrativas de sobras contratuais de demanda de energia, liquidadas pela CCEE no âmbito do MCP, e que geram as posições “credora” e “devedora”, ocorrem de forma involuntária, automática e multilateralmente, sem a identificação das partes e contrapartes, justamente porque as sobras são cedidas indistintamente sem a realização de operações de compra e venda e circulação de mercadorias.

Salienta que, considerando que as cessões administrativas de sobras contratuais dos contratos de demanda de energia não ostentam os elementos caracterizadores de operações mercantis de energia, não podem ser juridicamente equiparadas a operações interestaduais de compra e venda, isto é, no caso concreto, não

há a configuração de nenhum dos aspectos fundamentais à caracterização de uma operação de compra e venda, nos termos exigidos pelos arts. 481 e 482, do Código Civil de 2002, simplesmente porque nem a Impugnante e nem qualquer outro agente “cedente” ou “cessionário” se obrigou a entrega de nenhuma mercadoria, inexistindo direitos e deveres entre as partes.

A título exemplificativo, expõe que, se a energia demandada pela massa indistinta de “Agentes devedores” (cessionários) sofresse algum desvio, não fosse entregue, ou tivesse algum defeito ou vício oculto (se possível a existência), esses Agentes não poderiam e nem teriam o direito de exercer qualquer pretensão em desfavor dos “Agentes credores”.

Nesse contexto, segundo a Impugnante, pode-se afirmar que cai por terra a primeira premissa utilizada pelo Fisco de que a Impugnante teria promovido operações sujeitas à incidência do ICMS.

Lembra que as especificidades das relações jurídicas surgidas no âmbito da CCEE e realizadas por meio do MCP já foram apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial nº 1.615.790/MG, também derivado de autuação fiscal realizada pelo Estado de Minas Gerais, onde se reconheceu que, no âmbito da CCEE e do MPC, as “cessões de direitos” de sobras de energia não caracterizam e nem podem ser equiparadas a operações de compra e venda.

Baseando-se na mencionada decisão, a Impugnante evidencia três fundamentos capazes de afastar a incidência do ICMS sobre a comercialização de sobras de energia elétrica intermediada pela CCEE, a saber:

- (i) As operações financeiras acertadas no mercado de curto prazo da CCEE não caracterizam propriamente contratos de compra e venda de energia elétrica, mas sim cessões de direitos entre consumidores;
- (ii) A participação dos consumidores livres no mercado de curto prazo da CCEE não os torna contribuintes do ICMS referentes à circulação de energia elétrica, o que afasta a configuração do fato gerador do imposto;
- (iii) Admitir a incidência do ICMS sobre as liquidações realizadas no mercado de curto prazo é o mesmo que validar a ocorrência de *bis in idem*, uma vez que o ICMS já incide sobre o preço total do contrato bilateral firmado no mercado livre de energia elétrica.

Ressalta que os dispositivos normativos citados e enumerados pelo Fisco não são letra morta da legislação mineira porque, diferentemente do que foi presumido na autuação, não se aplicam ao caso da Impugnante, mas tão-somente ao fornecimento de energia lastreado em contratos bilaterais realizados entre partes identificadas; jamais sobre as liquidações puramente financeiras realizadas no âmbito do sistema MCP.

Na sua ótica, ao equiparar a cessão administrativa de sobras de energia elétrica a uma operação de compra e venda, o Fisco está violando o art. 110, do CTN, pois essa equiparação indevida significa evidente modificação da “definição, o

conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, com a finalidade evidente de alargar o âmbito de incidência do ICMS.

Por outro lado, de acordo com a Impugnante, além de as cessões de sobras de energia elétrica não serem passíveis de equiparação a operações de venda, também não é possível a sua equiparação a contribuinte do ICMS-Energia, eis que não se trata de empresa que realize com *“habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria”*, nos termos exigidos pelo conceito de contribuinte prescrito pelo art. 4º da Lei Complementar nº 87/96.

Acrescenta que, muito embora seja contribuinte de ICMS sobre a venda de sua produção industrial (Cimento), a empresa compra energia elétrica exclusivamente para ser consumida no processo industrial de fabricação de cimento e não com o objetivo de revendê-la, com habitualidade e volume.

Argumenta que é juridicamente impossível lhe atribuir o *status* de contribuinte de ICMS-Energia, porque as empresas comercializadoras de energia elétrica precisam de autorização, permissão ou concessão do poder cedente para atuar como potenciais fornecedoras, conforme se observa da Resolução 109/04, que estabelece a convenção da CCEE e define as características de cada agente.

Alega que, se não há uma verdadeira operação de compra e venda de energia elétrica e nem se pode qualificá-la como contribuinte de ICMS-Energia, não há que se falar em operação de aquisição desacompanhada notas fiscais e falta de recolhimento de ICMS, assim como não há operações de saída sujeitas à imunidade ou isenção, para fins de se legitimar o estorno dos créditos de ICMS por ela apropriados.

De igual forma, se não há operação sujeita ao ICMS, também inexisteriam as obrigações específicas de lançamento de notas fiscais de entrada e saída.

Requer, nesses termos, a improcedência do lançamento.

Como se vê, apesar de seu longo arrazoado, a Impugnante sustenta, em síntese, que não ocorre o fato gerador do ICMS na cessão de direitos sobre energia elétrica no mercado de curto prazo.

No entanto, os argumentos da Impugnante são totalmente contrários às normas legais que regem a matéria.

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 622/14

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

I - agente da CCEE: concessionário, permissionário e autorizado de serviços ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ...**"
(Destacou-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 622/14

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.) (Destacou-se)

Oportuno também mencionar o Decreto Federal nº 5.177/04, o qual estabelece as atribuições da CCEE, dentre elas a de efetuar a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo.

Decreto Federal nº 5.177/04

Art. 2.º A CCEE terá, dentre outras, as seguintes atribuições:

(...)

VI - **efetuar a contabilização dos montantes de energia elétrica comercializados e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo.** (Destacou-se)

Verifica-se, assim, que o citado decreto explicitamente trata as operações no MCP da CCEE como compra e venda de energia elétrica e não como mera cessão de direitos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, a empresa impugnante é cadastrada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, tendo Perfil de Agente “CRH SUDESTE” e Classe de Perfil de Consumidor Livre.

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.

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 adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia dos agentes participantes do mercado.

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

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

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 adquirirão 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.

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

Acórdão nº 19.655/12/2ª

RELATÓRIO:

“DA AUTUAÇÃO

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

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA NAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA –CCEE, CONFORME DEMONSTRATIVOS DE LIQUIDAÇÃO (ANEXO I – FLS. 11/12);

- DEIXAR DE ESTORNAR OS CRÉDITOS DE ICMS, NO MONTANTE DE R\$ 7.320.268,51, APROPRIADOS EM FUNÇÃO DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, TENDO EM VISTA EFETUAR SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, SEM TRIBUTAÇÃO PELO ICMS (ANEXO II – FLS. 13/14). FOI FEITA A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, COM O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO ÀS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS;

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA CORRESPONDENTES ÀS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, (ANEXO III – FL. 15);

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

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

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

[...]

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

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

[...]

DECISÃO:

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

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

AO CONTRÁRIO DO QUE ALEGA A IMPUGNANTE, NEM TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA NO ÂMBITO DA CCEE

ESTARÁ ACOBERTADA POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), CELEBRADOS ENTRE OS AGENTES.

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

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

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

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

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

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

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

O Acórdão n.º 16.981/06/2ª, embora seja anterior à legislação atualmente vigente (fatos ocorridos à época do MAE e do denominado “apagão”), também defende o mesmo entendimento de que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a

transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 16.981/06/2ª

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

[...]

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

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

Embora seja um exemplo extremo, 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.

Não há que se falar 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 Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022 refuta, com muita propriedade, o hipotético *bis in idem, verbis*:

Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022

“TRIBUTAÇÃO DAS SOBRAS DE ENERGIA ELÉTRICA NA CONTABILIZAÇÃO DA CCEE:

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE é responsável pela contabilização da Energia Elétrica produzida e consumida no Brasil. Este processo, em linhas gerais, consiste em comparar a energia medida (consumida ou gerada) e a contratada (compras ou vendas). Isto é feito em quatro etapas:

1. Registro dos contratos firmados bilateralmente entre os Agentes Compradores e Agentes Vendedores. Além disto é registrado para cada consumidor livre uma parcela de energia oriunda do PROINFA.
2. Registro das medições de consumo e de geração de energia para cada agente.
3. Confronto entre as disponibilidades de energia e as necessidades de energia para cada agente. Neste processo são apontadas as sobras ou déficits de energia de cada agente.
4. Liquidação final com pagamento aos agentes que apresentam sobras e cobrança dos agentes deficitários.

O sistema elétrico brasileiro é interligado nacionalmente, por este motivo o processo de contabilização é nacional, não sendo possível determinar de onde vem o suprimento do déficit de um agente ou para onde vai a sobra de outro. Apenas podemos afirmar que neste sistema todo déficit é suprido pelas sobras dos demais agentes, sendo possível identificar, conforme tabela 1, as hipóteses de surgimento das sobras e dos déficits.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGENTE	SOBRAS	DÉFICITS
Gerador / Autoprodutor	Excesso de geração própria Excesso de contratos de compra Geração sem registro de contrato de venda	Excesso de contratos de venda Insuficiência de geração Consumo acima do esperado
Comercializador / Distribuidor	Excesso de contratos de compra	Excesso de contratos de venda
Consumidor	Excesso de contratos de compra Excesso nas parcelas do PROINFA Consumo abaixo do esperado	Excesso de contratos de venda Consumo acima do esperado

Tabela 1: Hipóteses de surgimentos das sobras e dos déficits de energia elétrica no sistema interligado nacional.

Considerando o disposto no Art. 3º, III da LC 87/96, a incidência de ICMS nas operações com energia elétrica somente ocorre quando destinada a consumo, considerando também que nas unidades federadas signatárias do Convênio ICMS N° 77/2011 (BA, GO, MT, PR, RJ, SC, SE, SP), somente ocorre a incidência do ICMS no efetivo consumo, podemos delimitar, conforme tabela 2, as hipóteses para uma eventual tributação das sobras segundo sua origem.

AGENTE	SOBRAS	ORIGEM DA ENERGIA	UF's CV 77/2011	DEMAIS UF's
Gerador Autoprodutor	Excesso de geração própria	Geração própria	Não tributado	Não tributado
	Excesso de contratos de compra	Compra Interna	Não tributado	Tributado
		Compra interestadual	Não tributado	Não tributado
Comercializador Distribuidor	Excesso de contratos de compra	Compra Interna	Não tributado	Tributado
		Compra interestadual	Não tributado	Não tributado
Consumidor	Consumo abaixo do esperado	Parcela do PROINFA	Não tributado	Não tributado
		Compra Interna	Não tributado	Tributado
		Compra interestadual	Não tributado	Tributado

Tabela 2: Hipóteses de tributação das sobras de energia em relação às operações anteriores.

Observando a tabela acima, de imediato podemos inferir que a maior parte da energia que compõe estas sobras não sofre tributação em etapas anteriores. Isto fica mais evidente quando analisamos as informações contidas nos Relatórios CONFAZ Mensal disponibilizados pela CCEE aos fiscos estaduais. As tabelas abaixo apresentam, para os períodos de 03/2020, 11/2020 e 12/2021, a sumarização das informações contidas nestes relatórios por grupos de agentes com o cálculo de suas sobras e déficits.

CONTABILIZAÇÃO CCEE 03/2020 - ANÁLISE DAS SOBRAS E DEFICITS				
AGENTE	SOBRAS (MWH)	% SOBRAS	DEFICIT (MWH)	% DEFICIT
Gerador / Autoprodutor	7.343.265,22610	56,22%	-11.464.129,93702	87,76%
Comercializador	2.551.323,60303	19,53%	-1.212.959,04041	9,29%
Distribuidor	2.929.630,16518	22,43%	-222.401,92326	1,70%
Consumidor	238.506,93489	1,83%	-163.235,02906	1,25%
BALANÇO	13.062.725,92920		-13.062.725,92975	

Tabela 3: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2003 Contabilização 03/2020.

CONTABILIZAÇÃO CCEE 11/2020 - ANÁLISE DAS SOBRAS E DEFICITS				
AGENTE	SOBRAS (MWH)	% SOBRAS	DEFICIT (MWH)	% DEFICIT
Gerador / Autoprodutor	8.906.022,11893	64,80%	-10.767.634,2687	78,34%
Comercializador	2.011.431,15085	14,63%	-2.551.005,8568	18,56%
Distribuidor	2.538.481,68374	18,47%	-328.220,88813	2,39%
Consumidor	288.475,60535	2,10%	-97.549,54634	0,71%
BALANÇO	13.744.410,55888		-13.744.410,55993	

Tabela 4: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2003 Contabilização 11/2020.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTABILIZAÇÃO CCEE 12/2021 - ANÁLISE DAS SOBRAS E DEFICITS				
AGENTE	SOBRAS (MWH)	% SOBRS	DEFICT (MWH)	% DEFICT
Gerador / Autoprodutor	8.654.627,75286	56,57%	-11.011.649,4031	71,98%
Comercializador	3.881.312,68995	25,37%	-3.736.410,9498	24,42%
Distribuidor	2.410.422,88184	15,76%	-247.105,75328	1,62%
Consumidor	351.459,21779	2,30%	-302.656,43546	1,98%
BALANÇO	15.297.822,54243		-15.297.822,54164	

Tabela 5: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CFZ003 Contabilização 12/2021.

Na contabilização, os déficits observados em consumidores livres são supridos pelo montante de energia elétrica que está disponível no sistema elétrico nacional (sobras). Este montante de energia é formado pelas sobras dos vários agentes que atuam no mercado. Tecnicamente não é possível vincular a sobra de um agente com o déficit de outro. Não existe contrato entre os agentes para tratar de sobras e déficits de energia, para isto existe somente um contrato entre os agentes e a CCEE. Desta forma, o único meio de estabelecer alguma relação entre sobras e déficits e estabelecer uma proporcionalização entre estes montantes.

Assim, considerando que os Geradores, os Autoprodutores e os Comercializadores, para evitar a tributação adquirem energia elétrica quase integralmente em operação interestadual, considerando também que os distribuidores adquirem energia elétrica principalmente em operação interestadual e observando as hipóteses de tributação dispostas na Tabela 2 em conjunto com os dados das tabelas acima, **podemos concluir que em média 98% das sobras se originam em agentes nos quais a tributação não ocorre em suas operações de aquisição de energia elétrica e, portanto, podemos afirmar que aproximadamente 98% das sobras disponíveis no sistema interligado nacional não sofreram tributação na origem.**

Relativamente as sobras oriundas de consumidores livres temos que avaliar como é composto este montante. Conforme disposto na Tabela 6, o consumo nas UF's (BA, GO, MT, PR, RJ, SC, SE, SP) signatárias do Convênio ICMS N° 77/2011, cuja tributação somente ocorre sobre a energia efetivamente consumida, corresponde em média a 58,84% do consumo total dos consumidores livres. Com isto podemos inferir que em média 58,84% das sobras dos consumidores livres também não foram tributadas na origem. Assim, considerando que, conforme Tabelas 3 a 5, as sobras em consumidores livres correspondem em média a 2% do total das sobras, podemos concluir

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que em relação ao total, em média 1,2% das sobras em consumidores livres também não foram tributadas.

Com isto podemos afirmar que em média, mais que 99% das sobras não foram tributadas na origem, por consequência podemos dizer que mais que 99% dos déficits foram supridos por energia elétrica que não sofreu tributação na origem.

CONTABILIZAÇÃO CCEE - DISTRIBUIÇÃO DO CONSUMO E DO PROINFA			
PERÍODO	2020-03	2020-11	2021-12
CARGA TOTAL (MWH)	14.937.498,611	15.721.721,165	17.044.604,747
CARGA UF - CV77 (MWH)	8.868.286,303	9.252.977,062	9.937.949,912
% UF - CV77	59,37%	58,85%	58,31%
PROINFA (MWH)	849.789,920	1.058.904,573	972.771,346
% PROINFA	5,69%	6,74%	5,71%

Tabela 6: Carga dos consumidores e contratos PROINFA – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2004 Consumo – CF2007 Contratos.

Além disto, a cada consumidor livre é atribuída uma cota de energia elétrica oriunda do PROINFA, programa instituído pela Lei Federal nº 10.438/2002, tendo por objetivo incentivar empreendimentos de geração de pequeno porte ou produtores independentes autônomos, concebidos com base em fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa. Na liquidação da CCEE, para a cota que cabe ao consumidor livre, não há emissão de nota, nem pagamento de imposto diretamente nesta operação, ou seja, considerando informação da Tabela 6, constatamos que aproximadamente 6% da energia atribuída aos consumidores livres na contabilização não é tributada. Para este caso, a tributação somente é possível no momento da contabilização. Além disto, como a cota de energia é atribuída a todos os consumidores livres, caso um consumidor não realize consumo, o montante desta cota se caracterizará como uma sobra sem tributação.

Diante dos fatos expostos que indicam que quase 100% da energia não sofre tributação em operações anteriores e da impossibilidade de identificação da origem da energia que compõe as sobras, foi firmado o Convênio ICMS Nº 15/2007, tratando da equiparação destas operações às operações interestaduais.

CONCLUSÃO:

Assim, considerando que nas operações interestaduais a incidência somente ocorre na entrada para consumo. Os trabalhos fiscais em consumidores livres, no caso de posição devedora, exigem a emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto, pois não é possível identificar a origem das sobras que suprem os consumidores em posição devedora, bem como não é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possível afirmar que esta energia sofreu tributação em etapas anteriores, pelo contrário, é possível sim, afirmar que não houve tributação em etapas anteriores.” (Destacou-se)

Depreende-se da leitura do trecho extraído da Nota Técnica acima que praticamente 100% da energia elétrica comercializada no MCP da CCEE não sofre tributação anterior.

Resta demonstrado, portanto, que as operações no MCP da CCEE são subsequentes às operações decorrentes de contratos bilaterais, sem que tenha havido tributação anterior das sobras de energia objeto de comercialização nesse mercado.

Acrescente-se que a incidência do ICMS sobre aquisições interestaduais de energia elétrica, destinada a consumidores finais, independe dos requisitos de habitualidade ou de intuito comercial, nos termos do art. 4º, § 1º, inciso IV da LC nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item “4” e art. 14, § 2º da Lei nº 6.763/75.

LC 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 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 - adquirir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.” (Destacou-se)

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)

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

[...]

§ 2º Os requisitos de habitualidade ou de volume que caracterize intuito comercial não se aplicam às hipóteses previstas nos itens 3 a 5 e 9 do § 1º do art. 5º. (Destacou-se)

Logo, ainda 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.

Assim, é improcedente 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 ofensa ao art. 110 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o presente lançamento está respaldado na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75, inexistindo qualquer modificação da “definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” nas regras de incidência do imposto nas operações em apreço.

Deve ser rejeitada, portanto, a alegação da Impugnante no sentido de que, se não há operação sujeita ao ICMS, também inexisteriam as obrigações específicas de lançamento de notas fiscais de entrada e saída, pois as obrigações principal e acessórias relativas às posições devedoras e credoras na CCEE estão expressamente estabelecidas na legislação vigente.

Ressalte-se que os aspectos estritamente legais, no tocante à legalidade da incidência do ICMS nas operações realizadas no MCP, serão abordadas com maior detalhamento no tópico que se segue.

• **Alegações quanto à** Impossibilidade de Classificação das Liquidações Financeiras no Âmbito do MCP como Operações de Natureza Interestadual e de Equiparação de

Operações de Cessão a Operações de Saída de Mercadoria a Justificar Estorno de Créditos:

Após reafirmar que as cessões de sobras de energia elétrica não se equiparam a operações de venda, a Impugnante salienta que, ainda que admitisse tal equiparação, a não estaria obrigada a proceder com o recolhimento de ICMS ao ostentar a posição “devedora” no MCP, assim como proceder com o estorno nas supostas saídas decorrentes da posição “credora”, fundamentalmente porque, diante das particularidades do Sistema Elétrico Brasileiro, é materialmente impossível presumir, como fez o Fisco, que as cessões de sobras de demanda energética por ela realizadas tiveram natureza interestadual.

Pontua que essa constatação é juridicamente relevante porque, na forma dos arts. 5º e 6º da Lei nº 6.763/75, assim como nos arts. 1º, inciso IV e 2º, inciso VII do RICMS/02, somente operações de natureza interestadual poderiam ser enquadradas como fato gerador de ICMS sujeito ao recolhimento, quando da entrada, e fato gerador apto a ensejar estorno, em saídas não tributadas.

No entanto, na sua visão, a natureza interestadual das cessões administrativas ocorridas no MCP fica absolutamente descaracterizada em razão do caráter multilateral das liquidações realizadas pela CCEE, que é expressamente reconhecido pela Resolução Normativa 522/04 da ANEEL.

Destaca, nessa linha, que, além de ser materialmente impossível qualificar a operação ocorrida no MCP como “interestadual” ou “interna”, também não há nenhum elemento legal autorizador da presunção adotada pelo Fisco, pois, dado o caráter multilateral da cessão das sobras, não há como saber quem são as partes cedente e cessionários, muito menos em que estados estão localizados. Não há, nesse aspecto, qualquer dispositivo legal ou infralegal que autorize a equiparação.

Aduz que não há uma única fundamentação no Auto de Infração que justifique ou explique a equiparação realizada pelo Fisco e nem sequer a indicação de um único dispositivo legal que lhe autorize a presumir que as liquidações financeiras no âmbito do MCP devam ser equiparadas a operações de cunho interestadual.

Reitera que esse aspecto específico da presente autuação também já foi objeto de análise pelo STJ, ao julgar o mencionado REsp nº 1.615.790, no qual a 1ª Turma entendeu que, as cessões de sobras de energia realizadas no âmbito do MCP não atraem “*a disciplina das operações interestaduais envolvendo energia elétrica, a qual deve ser aplicada tão somente em relação aos contratos bilaterais ...*”.

No seu entender, fica evidente que, como a cessão de sobras de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE não caracteriza “operação interestadual”, não incidem, no caso concreto, a regra de tributação da aquisição e a regra de estorno obrigatório prevista pelo art. 31 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71 do RICMS/02.

Ressalta que, considerando o regime de substituição tributária progressiva aplicável às operações com energia, toda a cadeia de circulação dessa mercadoria já foi antecipada e integralmente tributada, de forma que a obrigação de novo recolhimento e

a glosa dos créditos por ela aproveitados caracterizaria evidente violação ao princípio da não-cumulatividade.

Ainda quanto ao estorno de créditos, a Impugnante salienta que a obrigação de estornar tem como pressuposto necessário e inafastável a existência de uma operação abstratamente passível de enquadramento no fato gerador desse tributo estadual, porém, a cessão de sobras de energia elétrica realizadas no MCP da CCEE não caracteriza “operação de saída de energia”, sequer abstratamente materializadora do fato gerador de ICMS de modo que, não incide, no caso concreto, a regra do estorno legalmente estabelecida.

Menciona decisões do STJ e do STF sobre direito à manutenção do crédito nas saídas em comodato, reconhecendo que meras cessões, ainda que onerosas, não podem ser equiparadas a operações efetivas de saída e materializadoras do fato gerador do ICMS, acrescentando que, tal como vem decidindo o e. STJ, a empresa que figura na posição credora da CCEE não possui energia elétrica que possa ser vendida, vez que o objeto da transação, ao invés de energia, é a cessão de um direito contratual de consumo, que – assim como a saída de bens em comodato – não configura hipótese de incidência do ICMS.

Sustenta, por conseguinte, que, se no caso da saída em comodato, o C. STF admitiu a manutenção dos créditos, não há outra conclusão possível senão a invalidade da glosa dos créditos na hipótese de cessão de direitos de consumo de energia, afinal, ao considerar válido o estorno dos créditos de ICMS, estar-se-á admitindo a incidência de ICMS sobre demanda contratada, em manifesta violação ao RE 593.824/SC, que resultou na formulação da tese jurídica atribuída ao Tema 176 da Repercussão Geral:

“A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.

Conclui, nesses termos, que, aplicando-se analogicamente os precedentes acima ao caso concreto, fica evidente a ausência de necessidade de estorno dos créditos de ICMS por ela apropriados nos períodos em que figurou como “credora” no âmbito do MCP.

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

Nesse sentido, há que se destacar que as normas estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07, bem como no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, estão em perfeita sintonia com a CF/88 e com os dispositivos legais que disciplinam a tributação das operações com energia elétrica, presentes tanto na Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) quanto na Lei Estadual nº 6.763/75.

Como destacado pela Impugnante, as operações no MCP da CCEE são liquidadas de forma multilateral, ou seja, não há identificação da contraparte na operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Agente com posição devedora adquire energia elétrica no MCP da CCEE de todos os demais Agentes com posições credoras.

Por outro lado, o Agente que possuir posição credora fornece energia elétrica no MCP da CCEE para todos os demais Agentes com posições devedoras.

Isso ocorre de forma que toda a energia elétrica disponibilizada pelos Agentes com posições credoras é completamente adquirida pelos Agentes com posições devedoras no MCP da CCEE.

Portanto esse processo de liquidação na CCEE permite a perfeita equalização entre sobras e déficits decorrentes da comercialização no mercado livre de energia elétrica.

Em tais operações, conseqüentemente, não é possível identificar se a entrada (posição devedora) ou a saída (posição credora) foi proveniente de uma operação interna ou de uma operação interestadual ou de uma combinação dessas duas situações.

Admitindo-se, apenas por hipótese, que a aquisição de energia estivesse vinculada a uma operação interestadual, tal aquisição seria normalmente tributada pelo ICMS, sendo a base de cálculo equivalente “ao valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários”, conforme art. 2º, § 2º, inciso III c/c art. 12, inciso XII e 13, inciso VIII da LC nº 87/96 e arts. 5º, § 1º, item “4”, art. 6º, inciso VII e art. 13, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

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

LC nº 87/96

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

[...]

XII - **da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização ou à industrialização. (Destacou-se)

LC nº 87/96

Art. 13. **A base de cálculo do imposto é:**

[...]

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada. (Destacou-se)

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º **O imposto incide sobre:**

[...]

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

Lei nº 6.763/75

Art. 6º **Ocorre o fato gerador do imposto:**

[...]

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

Lei nº 6.763/75

Art. 13. **A base de cálculo do imposto é:**

[...]

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido

ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários. (Destacou-se)

Nesse ponto, cabe um esclarecimento a respeito da imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 748.543, decidiu pela incidência na aquisição de energia elétrica para emprego em processo de industrialização e que a totalidade do ICMS cabe ao Estado de destino. Confirma-se:

“EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. DE AÇORDO COM O ARTIGO 20, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, É ASSEGURADA À UNIÃO (EC 102/2019), AOS ESTADOS, AO DISTRITO FEDERAL E AOS MUNICÍPIOS A PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO DA EXPLORAÇÃO, NO RESPECTIVO TERRITÓRIO, DE PETRÓLEO OU GÁS NATURAL, DE RECURSOS HÍDRICOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE OUTROS RECURSOS MINERAIS.

2. **SOMENTE OS ESTADOS DE DESTINO (ESTADO EM QUE SITUADO O ADQUIRENTE) PODEM INSTITUIR ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ARTIGO 155, §2º, X, ‘B’ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** PRECEDENTES: RE 198088, RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, DJ 5-9-2003.

3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL. TEMA 689, FIXADA A SEGUINTE TESE DE REPERCUSSÃO GERAL: “**SEGUNDO O ARTIGO 155, § 2º, X, B, DA CF/1988, CABE AO ESTADO DE DESTINO, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE A OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO PODENDO O ESTADO DE ORIGEM COBRAR O REFERIDO IMPOSTO.**” (DESTACOU-SE)

Portanto, há incidência do imposto na entrada interestadual de energia elétrica para emprego em processo industrial. Essa operação não é abarcada pela não incidência do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88.

A Lei Maior tratou de beneficiar o Estado de destino (com a totalidade do imposto sobre a operação) e não o contribuinte (com imunidade tributária). Destarte, os contribuintes também deverão respeitar a legislação do Estado de destino onde ocorrer o consumo da energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, a aquisição interna de energia também é normalmente tributada pelo ICMS, conforme os seguintes dispositivos da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75:

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar.

Por seu turno, a venda interestadual de energia é amparada pela não incidência do ICMS, motivo pelo qual deve ocorrer a anulação do crédito relativo às operações anteriores, nos termos dos dispositivos abaixo:

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:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

LC nº 87/96

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.

Lei nº 6.63/75

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;"

Por sua vez, a saída interna de energia também é uma operação normalmente tributada pelo ICMS, conforme art. 2º, inciso I da LC nº 87/96 e art. 5ª, § 1º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar.

Portanto, tratando-se de agente da CCEE que possua posição devedora, a entrada adicional de energia elétrica em seu estabelecimento seria normalmente tributada pelo ICMS, independentemente de a operação de aquisição ser interna ou interestadual, nos termos dos dispositivos legais supracitados.

De forma similar, o contribuinte com posição credora teria que estornar proporcionalmente seus créditos, em caso de operação interestadual, ou sofreria uma redução de seus créditos, em função da saída subsequente tributada, caso a operação fosse interna.

Porém, conforme ressaltado anteriormente, as operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE, para fins tributários, são equiparadas a operações interestaduais, por se tratar de ambiente multilateral, ou seja, todos os agentes compradores adquirem energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor, não sendo possível a averiguação se parte ou a totalidade da energia disponibilizada no sistema foi consumida neste Estado ou em outra unidade da Federação.

A equiparação das saídas de energia elétrica, relativamente às liquidações no MCP da CCEE, às operações interestaduais, é corroborada pela solução da Consulta de Contribuinte nº 158/2007, que foi assim ementada:

Consulta de Contribuinte nº 158/2007

Consulente: Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG

Origem: Belo Horizonte – MG

Ementa:

“ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – LIQUIDAÇÕES NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE – **O Convênio ICMS 15/2007 equiparou as saídas de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais**, para determinados efeitos tributários.”

(Destacou-se)

Tal equiparação, como visto acima, está em perfeita sintonia com o sentido teleológico das normas que regem a matéria, presentes na LC nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75.

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 adicional de energia elétrica (posição devedora na CCEE).

Dessa forma, as normas estabelecidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, que implementaram na legislação mineira o Convênio ICMS nº 15/07, estão em perfeita sintonia com a CF/88 e com os dispositivos legais que estabelecem a tributação das operações com energia elétrica, presentes tanto na Lei Complementar nº 87/96 quanto na Lei nº 6.763/75.

Verifica-se, assim, que a obrigação recolher o ICMS, em caso da posição devedora no MCP da CCEE, prevista no Convênio ICMS nº 15/07, bem como no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, é mera decorrência das regras legais que regem a matéria, todas citadas no Auto de Infração, ou seja, essas normas não inovam ou extrapolam os limites da lei, mas apenas regulamentam situações em que as obrigações tributárias já têm previsão legal.

Pelas mesmas razões, é obrigatória a emissão de documentos fiscais de entradas ou saídas de energia, relativamente as posições devedoras ou credoras no MCP, mesmo porque tal obrigação encontra-se expressamente determinada no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16.

Logo, ainda 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.

O argumento de que nenhum consumidor poderia proceder à “saída” de energia, 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 por meio de contrato bilateral de um determinado fornecedor “A”, conectado ao SIN, é exatamente aquela 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”.

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

Portanto, não é condizente com a realidade dos fatos a afirmação de que um determinado consumidor não pode dar saída à energia elétrica, ao contrário, uma vez que, por ser titular da energia elétrica adquirida mediante notas fiscais e contratos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bilaterais, suas eventuais sobras, mesmo não tendo transitado pelo seu estabelecimento, podem ser transferidas a terceiros por meio de novas operações (liquidação no MCP ou por meio de cessão de montante, também registrado na CCEE).

Essa situação, inclusive, está prevista no art. 12, inciso IV da LC nº 87/96. Confira-se:

LC 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.** (Destacou-se)

Assim, mesmo que a energia não tenha transitado em seu estabelecimento, ocorre o fato gerador do imposto com a nova transferência de sua titularidade, nos termos da norma legal acima.

Os Agentes Comercializadores representam um exemplo típico dessa situação, pois, grande parte deles não possuem consumo atendido pelo mercado livre em seus estabelecimentos.

Porém, os comercializadores compram energia elétrica dos agentes vendedores e revendem para outros agentes compradores, sem que a energia elétrica adquirida transite fisicamente pelos seus estabelecimentos, tanto na “entrada” quanto na “saída” (não há consumo, assim como não há saída física).

A despeito disso, as operações de compra (entrada) e venda (saída) desses agentes são identificadas pelos documentos emitidos (notas fiscais) e registros efetuados na CCEE.

Na eventualidade de uma venda (saída) de energia elétrica de Agente Comercializador para um Agente Consumidor haverá a incidência do imposto, mesmo que não ocorra a saída física do estabelecimento fornecedor (neste caso o Agente Comercializador).

Neste ponto cumpre informar que, a partir de junho de 2014, por meio da Resolução Normativa nº 611 de 8 de abril de 2014 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), os consumidores livres passaram a ter a possibilidade de registrar contratos de cessão de montantes na CCEE:

Resolução Normativa ANEEL nº 611/14

Art. 3º - Para fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

I - agente cedente: agente da CCEE pertencente à classe dos agentes consumidores livres e consumidores especiais, quando da cessão de montantes de energia elétrica, nos termos das normas vigentes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - agente cessionário: agente da CCEE pertencente à classe dos agentes consumidores livres, consumidores especiais, comercializadores e à categoria de geração;

III - agente vendedor: agente da CCEE pertencente à categoria de geração e à classe de agentes comercializadores;

IV - Cessão de Montantes de Energia e de Potência - Cessão: Contrato de Comercialização de Energia no Ambiente Livre - CCEAL, na modalidade de cessão, livremente negociado;

V - semana de comercialização: semana de referência para as operações de compra e venda de energia no Mercado de Curto Prazo - MCP no âmbito da CCEE, coincidente com a semana operativa do Operador Nacional do Sistema - ONS, da zero hora de sábado até 24h de sexta-feira da semana subsequente;

VI - consumo líquido: corresponde à parcela do consumo atendida pelo ACL, deduzido o montante coberto pela cota de energia do Proinfa.

Do Registro e Validação de CCEAL e de Cessão

Art. 4º - Os CCEALS, incluindo as Cessões, deverão ser registrados pelos agentes vendedores ou cedentes e validados pelos compradores ou cessionários até às 18 horas do dia útil anterior à publicação do Preço de Liquidação de Diferenças - PLD, previamente ao início da semana de comercialização, para que sejam considerados na contabilização das operações de compra e venda de energia dessa semana.

Art. 12 - As disposições que constam desta Resolução para o registro de contratos e cessão de energia elétrica possuirão eficácia a partir de 1º de junho de 2014 e para a apuração de penalidades a partir da contabilização de julho de 2014."

A resolução estabelece que as cessões deverão ser registradas pelos agentes cedentes (consumidores livres ou consumidores especiais) e validadas pelos agentes compradores ou cessionários (consumidores livres, consumidores especiais ou agentes vendedores) a partir de junho de 2014.

Até maio de 2014 toda a energia adquirida por meio de contratos bilaterais teria que ser, obrigatoriamente, liquidada no MCP da CCEE. Com os contratos de cessão de montantes passou a ser possível a venda (por meio de negociação bilateral) de energia elétrica adquirida que não foi utilizada para o consumo.

A despeito da Autuada não ter apresentado contratos bilaterais de venda de energia elétrica (contratos de cessão de montantes) no período fiscalizado, não há

qualquer dúvida de que essa possibilidade está prevista na legislação que rege a comercialização de energia elétrica no mercado livre.

Portanto, fica claro que os agentes consumidores livres estão aptos a vender energia elétrica.

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.

Em tal caso, ocorre o fato gerador do imposto com a nova transferência de titularidade, ainda que a energia não tenha transitado em seu estabelecimento, nos termos do art. 12, inciso IV da LC nº 87/96

LC 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. (Destacou-se)

Reitere-se que a incidência do ICMS sobre aquisições interestaduais de energia elétrica, destinada a consumidores finais, independe dos requisitos de habitualidade ou de intuito comercial, nos termos do art. 4º, § 1º, inciso IV da LC nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item “4” e art. 14, § 2º da Lei nº 6.763/75, já reproduzidos anteriormente.

Logo, ainda 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.

Reafirma-se, portanto, que a alegada cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS, sendo totalmente impertinente a tentativa da Impugnante de igualar essas operações com as saídas de mercadorias cedidas em comodato.

A alegação quanto ao hipotético *bis in idem* já foi refutada no tópico anterior, onde foi destacado que a Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022 refuta, com muita propriedade, tal alegação.

Naquela oportunidade, foi afirmado, também, que 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.

Por outro lado, não procede o argumento da Impugnante de que estaria havendo incidência de ICMS sobre demanda contratada, pois, como já explicado anteriormente, o trabalho não se refere à demanda contratada de energia elétrica (potência elétrica) e sim ao consumo de energia elétrica.

Por fim, resta acrescentar que o feito fiscal está respaldado no Convênio ICMS nº 15/07, no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, tanto em relação à exigência do ICMS devido ou de seu estorno, relativamente às posições devedoras ou credoras no MCP da CCEE, conforme o caso.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, XIII, alínea “b” e XXVIII da Lei nº 6.763/75, (multas isoladas já adequadas aos limites estabelecidos no § 2º do art. 55 da mesma lei).

• **Da Arguição** de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

As Multas Isoladas aplicadas, capituladas no art. 55, incisos II, XIII, alínea “b” e XXVIII da Lei nº 6.763/75 referem-se a descumprimento de obrigações acessórias, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.”

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

[...]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

[...]

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

[...]

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

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."

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, 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 caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À

SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conceder o prazo de 5 (cinco) dias para regularização da representação da Autuada. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Caio Henrique Araújo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2024.

**Wertson Brasil de Souza
Relator**

**André Barros de Moura
Presidente**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.625/24/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003042223-11	
Impugnação:	40.010156482-31	
Impugnante:	Companhia de Cimento Campeão Alvorada - CCA IE: 002509732.06-97	
Proc. S. Passivo:	FERNANDO FERREIRA REBELO DE ANDRADE	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

“Permissa vênua” dos votos divergentes e do posicionamento da Assessoria da Casa, não vejo configurado o fato gerador do ICMS em casos tais porque não enxergo tecnicamente qualquer operação de compra e venda de energia na forma preconizada pela Fiscalização mineira.

Ora, na contabilização e liquidação das sobras de energia promovida pela CCEE, não há contrato bilateral envolvendo duas partes perfeitamente definidas, pois, como dito, a cessão envolve todos os consumidores que ostentam posição credora e devedora.

De mesma forma, não há contrapartes definidas e juridicamente qualificadas como comprador e vendedor, muito menos com localização identificável, não há assunção de obrigações bilaterais, como é da essência do negócio jurídico de compra e venda.

Finalmente, não existe a livre manifestação de vontades entre cedente e a massa indefinida de cessionários, porque a cessão das sobras ocorre de forma obrigatória e automática, por força de normas regulatórias impositivas e é realizada pela CCEE, sem a interferência dos agentes consumidores, que sequer podem ajustar e negociar o preço das sobras cedidas administrativamente.

Ou seja, no caso concreto, não há a configuração de nenhum dos aspectos fundamentais à caracterização de uma operação de compra e venda, nos termos exigidos pelos arts. 481 e 482, do Código Civil de 2002, simplesmente porque nem a Impugnante e nem qualquer outro agente “cedente” ou “cessionário” se obrigou a entrega de nenhuma mercadoria, inexistindo direitos e deveres entre as partes.

Neste sentido inclusive, o tanto o tribunal de Justiça de Minas Gerais como também o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiram que a possibilidade dos consumidores livres operarem no mercado de curto prazo da CCEE não os transforma em agentes do setor elétrico, aptos a realizar alguma das tarefas imprescindíveis ao

processo de circulação física e jurídica de energia elétrica (geração, transmissão ou distribuição), de tal modo que o consumidor, credor ou devedor da CCE não podem promover a saída dessa “mercadoria” de seus estabelecimentos.

Ora, admitir a incidência do ICMS sobre as liquidações realizadas no mercado de curto implicaria *bis in idem*, uma vez que o ICMS já incide sobre o preço total do contrato bilateral firmado no mercado livre de energia elétrica.

Aliás, após o pedido de vista na análise desta matéria por parte do Ministro Benedito Gonçalves, no processo afeto ao REsp NÚMERO 1.615.790/MG, restou compreendido que na cessão de direito entre os consumidores livres, o imposto estadual já foi pago quando da compra decorrente do contrato original de energia, reiterando que a nova tributação configura *bis in idem*.

Da mesma forma e no mesmo julgado, o STJ acertou o entendimento de que, a partir da análise da natureza da operação de cessão de excedentes de energia elétrica no âmbito da CCEE e das regras regulatórias pertinentes, verifica-se que a hipótese é de cessão de direitos contratuais, e não de compra e venda de energia propriamente dita.

Logo, não se pode falar em circulação de mercadoria, fato gerador do ICMS.

Neste sentido, não havendo incidência do ICMS, não há que se falar nas demais exigências de consectários acessórios que integram o presente AI.

Portanto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2024.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**