

Acórdão: 24.302/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002365909-69  
Impugnação: 40.010154292-88  
Impugnante: Mineração Curimbaba Ltda  
IE: 518123880.01-00  
Proc. S. Passivo: Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

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

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

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

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE SAÍDA – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada saída desacobertada de energia elétrica por meio de operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, contrariando o disposto no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2017 a 2021:

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

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 21/53, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 112/148.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 150/220, opina, em preliminar, pela rejeição da preliminar arguida e, no mérito, 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 art. 2º, inciso II, alínea “a”, item 7, da Resolução nº 5.589, de 08 de julho de 2022.

## **DECISÃO**

### **Esclarecimentos Iniciais quanto às Operações no Âmbito da CCEE**

Foram prestados esclarecimentos iniciais acerca das operações que ocorrem no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), pertinentes à comercialização de energia elétrica, disponíveis no sítio institucional da CCEE na *internet* (endereço eletrônico: [www.ccee.org.br](http://www.ccee.org.br)).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no setor elétrico brasileiro.

Durante os anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o setor, sustentado pelas Leis nºs 10.847/04 e 10.848/04 e pelo Decreto nº 5.163/04.

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

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

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica é responsável pelo processamento da contabilização da energia elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de regras comerciais, complementares e integrantes das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Regras de Comercialização”, que devem ser cumpridas por todos os agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

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

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

A legislação sobre energia elétrica é feita privativamente pela esfera federal, confira-se:

CF/88

Art. 21. Compete à União:

(...)

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

(...)

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

-----  
Lei Federal nº 10.848/04

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 4º Fica autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pessoa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, sob autorização do Poder Concedente e regulação e fiscalização pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, com a finalidade de viabilizar a comercialização de energia elétrica de que trata esta Lei.

-----  
Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

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

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

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

Art. 2º Esta Convenção estabelece as condições de comercialização de energia elétrica e as bases de organização, funcionamento e atribuições da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - (...)

(...)

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### Geração

Os agentes de geração podem ser classificados em:

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

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

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

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

### Transmissão

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

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

### Distribuição

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

### Comercializadores

Os agentes de comercialização de energia elétrica compram energia por intermédio de Contratos Bilaterais no Ambiente Livre, podendo vender energia aos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidores livres, no próprio Ambiente de Contratação Livre (ACL), ou aos distribuidores, por meio dos leilões do Ambiente de Contratação Regulado (ACR).

### Importadores de Energia

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

### Exportadores de Energia

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

### Consumidores Livres

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

### Consumidores Cativos

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

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

### Ambiente de Contratação Regulada - ACR

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;
- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio agente de distribuição, contratação esta limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- aquisição junto a usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;
- Itaipu Binacional, no caso de agentes de distribuição cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

### Ambiente de Contratação Livre - ACL

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

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

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

Art. 4º (...)

(...)

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

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

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

Pontue-se 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:

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;

II - agente cessionário: agente da CCEE pertencente à classe dos agentes consumidores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Mercado de Curto Prazo 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.

Nesse caso, o saldo de energia a ser liquidado pela CCEE (MWh) será equivalente à diferença entre a energia total contratada pelo consumidor livre

(aquisições de energia) e a energia por ele consumida e a comercializada, via cessão de montantes (energia contratada – energia consumida – energia comercializada)

Observados esses esclarecimentos, passa-se à análise do presente lançamento.

### Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante pontua, inicialmente, que teria identificado equívocos no levantamento fiscal formalizado, os quais majoravam indevidamente os valores exigidos a título de ICMS no MCP de Energia Elétrica, cuja conclusão teria sido obtida da análise da metodologia informada pela fiscalização, inserida no Anexo 1, na aba ‘Anexo 1.1 – Pré-fatura EE CCEE’, que instrui o presente auto de infração”.

Informa, nesse sentido, que ao realizar a reapuração dos cálculos feitos pelo Fisco Mineiro, teria verificado que a composição do ICMS supostamente devido compreenderia **encargos que não se referem à efetiva transferência de energia elétrica**, isto é, entende que “*os encargos indevidamente incluídos pelo i. Fisco Mineiro não devem constar da base de cálculo do ICMS, uma vez que não se referem ao pagamento decorrente do consumo de energia elétrica, pelo que não há margem para concretizar o fato gerador do imposto neste aspecto*”, pois tais valores não possuiriam correlação com o consumo de energia elétrica, mas sim com um repasse de alguns custos como manutenção do sistema elétrico.

Relata que o valor total de contabilização refletido nos relatórios disponibilizados pela CCEE compreenderia montantes de naturezas diversas, como encargos, rentabilização, ajustes decorrentes de ações judiciais, inadimplência, juros, multas. Enfim, conclui que se trata, de “*diversos eventos que em nada equivalem à operação de consumo de energia elétrica*”, acrescentando que tais relatórios se prestariam às finalidades previstas na legislação regulatória que rege o MCP, não sendo instrumentos concebidos para fins fiscais. Entende, portanto, que se o Fisco Estadual busca se valer desses mesmos relatórios para pretensões arrecadatórias, no mínimo, deveria conduzir uma análise zelosa dos elementos que os compõem, para que não considerasse em seus cálculos valores absolutamente estranhos à materialidade do ICMS.

Ressalta que, “*não podendo servir de base para o ICMS, é fato incontroverso que a tributação em cobrança se dá de maneira categoricamente indevida e, por óbvio, nula*”, destacando que “*é cristalina a jurisprudência pacífica dos Tribunais Pátrios (inclusive o Tribunal Mineiro) no sentido de que em operações como a dos presentes autos não devem ser considerados para fins de cálculo do ICMS valores alheios ao montante atinente à energia elétrica*”, conforme decisões abaixo:

**“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ANTECIPAÇÃO DA TUTELA. ICMS SOBRE TUSD E DEMAIS PARCELAS. NÃO INCLUSÃO.**

(...)

**O ICMS NÃO INCIDE SOBRE A TUSD E DEMAIS ENCARGOS SETORIAIS, EIS QUE O FATO GERADOR DO IMPOSTO SOMENTE OCORRE MEDIANTE O EFETIVO CONSUMO DA ENERGIA ELÉTRICA,**

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

*E NÃO NA FASE DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)*

(TJMG, AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV, 1.0452.17.005168-7/002, RELATOR DES. ALBERGARIA COSTA, 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 30/05/2019)

-----  
“**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. TARIFAS COBRADAS PELO USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO E PELOS ENCARGOS DE CONEXÃO. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. PRECEDENTES.**

**1. A TARIFA COBRADA PELO USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO, BEM COMO A TARIFA CORRESPONDENTE AOS ENCARGOS DE CONEXÃO NÃO SE REFEREM A PAGAMENTO DECORRENTE DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, RAZÃO PELA QUAL NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS.**

NESSE SENTIDO: AGRG NO RESP 1.135.984/MG, 2ª TURMA, REL. MIN.

HUMBERTO MARTINS, DJE DE 4.3.2011; AGRG NOS EDCL NO RESP 1.267.162/MG, 2ª TURMA, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE DE 24.8.2012; AGRG NO RESP 1.278.024/MG, 1ª TURMA, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE DE 14.2.2013.

**2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)**

Porém, a seu ver, este fato teria sido cabalmente desconsiderado pelo i. Fiscal, quando do lançamento do crédito, de modo a confirmar a nulidade material do lançamento por inobservância ao art. 142 do CTN, complementando que, segundo o disposto no art. 20, inciso I da Lei nº 13515/00 (Código de Defesa do Contribuinte/MG), “*são nulas de pleno direito as exigências administrativas que estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária*”.

No seu entender, o presente Auto de Infração foi “*lavrado com verdadeira presunção não prevista em lei, de maneira completamente diversa do que determina referido dispositivo*”.

Na sua visão, além de inclusão dos encargos se mostrar categoricamente indevida, eis que contraria os próprios critérios de incidência do ICMS, com o refazimento do débito sem os encargos totais repassados pela D. Fiscalização, o ICMS seria cerca de 85% menor do que o exigido, ou seja, “*além de notória nulidade material do lançamento, a hipótese em questão fatalmente esbarra em um enriquecimento sem causa*”.

Conclui, nesses termos, afirmando que não há dúvidas de que o lançamento é materialmente nulo pois não passaria nem perto da correta apuração do tributo, por não considerar os ajustes e exclusões devidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência fiscal, a fim de sanar os equívocos cometidos na autuação fiscal.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, **inexiste qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.**

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que **a Autuada se equivoca** ao afirmar que os relatórios elaborados pela CCEE apenas se prestam para fins regulatórios do setor de energia elétrica e não para objetivos fiscais, pois o Convênio ICMS nº 15/07, em sua cláusula quarta, estabelece:

Cláusula quarta - **A CCEE prestará as informações relativas à contabilização e à liquidação no Mercado de Curto Prazo e à apuração e liquidação do MCSD, de acordo com as disposições previstas no Ato COTEPE/ICMS 31/12, de 11 de junho de 2012.**

Parágrafo único **O fisco poderá, a qualquer tempo, além das informações constantes no Ato COTEPE/ICMS 31/12, requisitar a CCEE outros dados constantes em sistema de contabilização e liquidação, relativos aos agentes que especificar. (Grifou-se)**

Por sua vez, o Ato COTEPE/ICMS nº 31/12 dispõe sobre a periodicidade e as informações que deverão ser prestadas, nos seguintes termos:

Art. 1º **A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) deverá disponibilizar mensalmente aos fiscos estaduais relatório relativo a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e a cada apuração e liquidação do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit (MCSD), contendo, no mínimo, as seguintes informações:**

I - contratos de compra e venda de energia elétrica nela registrados relacionados a todos os agentes, inclusive na modalidade de cessão de montantes de energia;

II - a identificação de todos os agentes, bem como de seus respectivos perfis, com a indicação do número de sua inscrição no CNPJ;

III - o resultado financeiro da liquidação no Mercado de Curto Prazo e da apuração e liquidação do MCSD entre geradoras, comercializadoras e distribuidoras, contendo as parcelas que o compuserem;

IV - à identificação e à localização de cada ponto de consumo e suas respectivas quantidades medidas;

V - dados relativos aos estabelecimentos de geradores, contendo no mínimo: identificação, proprietário, montante de energia gerada, a garantia física, montantes cedidos pelo Mecanismo de Realocação de Energia (MRE);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - o Preço de Liquidação das Diferenças - PLD da CCEE, para cada submercado e patamar de carga, em relação a cada período;

VII - notas explicativas das parcelas que compõem a liquidação no Mercado de Curto Prazo e a apuração e liquidação do MCS.D.

[...]

Art. 3º As informações de que tratam os arts. 1º e 2º deverão ser disponibilizadas nos sites da CCEE e do ONS, mediante o uso de senha atribuída ao usuário.

Art. 4º **O disposto neste ato não desobriga as entidades mencionadas a prestar outras informações de interesse da Administração Tributária, quando solicitadas.** (Grifou-se)

Assim, conforme estabelecido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por meio do Convênio ICMS nº 15/07 e do Ato COTEPE/ICMS nº 31/12, as informações das liquidações no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) devem ser repassadas mensalmente aos fiscos estaduais. Além disso, o Fisco, a qualquer tempo, pode solicitar informações adicionais de interesse da Administração Tributária.

Portanto, indubitavelmente, os relatórios fornecidos pela CCEE à SEF/MG (Anexo 1.1 - Pré-fatura EE CCEE e Anexo 1.2 - Consumo EE CCEE) têm plena validade para fins fiscais.

**A Impugnante também se equivoca** ao alegar que o presente Auto de Infração foi “*lavrado com verdadeira presunção não prevista em lei*”, pois a Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que a base de cálculo do ICMS relativa à entrada de energia elétrica em território mineiro é “*o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários*”.

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.

Oportuno ressaltar que as operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE 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.

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

Dessa forma, com base em **regra prevista em lei**, o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e a Resolução nº 4.956/16 estabeleceram que, nas liquidações junto à CCEE, para determinação de posição credora ou devedora, deve ser considerado o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE (Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente) excluídas as parcelas que não possam ser caracterizadas como parte da remuneração pela energia elétrica como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

RICMS/02 - ANEXO IX

Efeitos a partir de 01/09/18

Art. 53-F. - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCS D, 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" (MCS D) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

[...]

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 MCS D, deve ser observado o valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente e **excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios lançados no processo de contabilização e liquidação financeira.**

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

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

-----  
Resolução nº 4.956/16



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Déficit (MCSD), **deverá ser considerado o Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente informado pela CCEE.**

§ 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.** (Grifou-se)

Em perfeita sintonia com as normas legais acima, todas as parcelas consideradas no feito fiscal para fins de apuração da posição do agente no Mercado de Curto Prazo estão indicadas no Anexo 1.1 do Auto de Infração, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas emitidas pela CCEE.

No referido Anexo, **não** se vislumbra nenhuma rubrica que não represente remuneração pela energia elétrica, vale dizer, **não** consta qualquer valor correspondente a juros e multas decorrentes de atraso na liquidação, por exemplo, mesmo porque, o Fisco desconsiderou todos os Ajustes promovidos pela CCEE (coluna “Ajustes (R\$)”), isto é, as posições devedoras ou credoras 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\$)”, que se referem às parcelas sobre as quais não incide o imposto e àquelas que já foram tributadas em liquidações anteriores.

Logo, como a base de cálculo utilizada pelo Fisco está de acordo com o que estabelece a legislação, não há que se falar em exercício arbitrário ou abusivo do poder público na cobrança de tributos.

É importante ressaltar que a incidência do ICMS sobre os encargos também ocorre com os consumidores cativos, onde a distribuidora é o fornecedor compulsório de energia, ao qual a unidade consumidora está conectada (residenciais, industriais, comerciais e rurais), gerando uma única relação contratual entre distribuidor e consumidor, ficando a distribuidora responsável por cobrar todos os custos e encargos da cadeia produtiva anterior, não sendo razoável argumentar regra distinta para os grandes consumidores de energia, participantes do mercado livre.

Esclareça-se que os encargos setoriais não estão relacionados com transmissão, distribuição ou demanda contratada de energia elétrica, **como tenta fazer crer a Impugnante em sua peça de defesa.**

Os consumidores que fazem a opção por se tornarem livres, devem ser Agentes da CCEE e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e

contribuições setoriais previstas na legislação, que integram a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, inciso IX da Lei nº 6.763/75, conforme esclarecido anteriormente.

Por fim, resta acrescentar que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo, como já afirmado, qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Pelas mesmas razões, **não há que se falar** em ofensa ao disposto no art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada as penalidades cabíveis.

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

Inexiste, também, qualquer necessidade de “*conversão do julgamento em diligência*”, como pleiteia a Impugnante, pois o feito fiscal está plenamente respaldado na legislação que rege a matéria, o que será demonstrado nas linhas que se seguem.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2017 a 2021:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, II do mesmo dispositivo legal*).

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

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:

[...]

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

As posições credoras ou devedoras mensais, **excluídos os ajustes da CCEE**, relativas aos exercícios de 2017 a 2021, estão indicadas no Anexo 1.5 do Auto de Infração, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas disponibilizadas à SEF/MG pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE (Anexo 1.1).

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.

A posição final do agente no mês de referência (credora ou devedora – **posição financeira**), oriunda do confronto entre o total de débitos e créditos, é informada na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”. Um resultado negativo nessa coluna indica uma posição devedora, enquanto um valor positivo equivale a uma posição credora.

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.

Conforme informação contida no sítio eletrônico da própria CCEE<sup>1</sup> “a contabilização envolve o cálculo da diferença entre a energia medida e a contratada por agente, valorada ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) para efeito de liquidação financeira na CCEE. Esta etapa é realizada com base nas Regras de Comercialização, levando em conta as exposições no mercado de curto prazo, o recebimento/pagamento de Encargos de Serviço de Sistema (ESS), o Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) e a consolidação dos resultados financeiros a serem liquidados, incluindo eventuais ajustes financeiros.”

Os **Encargos de Serviços de Sistema (ESS)** são assim definidos pela CCEE<sup>2</sup> e pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL:

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

Encargos de Serviços de Sistema (ESS)

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

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

<sup>1</sup> Disponível em:

[http://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos\\_menu\\_lateral/contabilizacao?\\_afLoop=2311507216181645#%40%3F\\_afLoop%3D2311507216181645%26\\_adf.ctrl-state%3D5z8btgcmu\\_45](http://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/contabilizacao?_afLoop=2311507216181645#%40%3F_afLoop%3D2311507216181645%26_adf.ctrl-state%3D5z8btgcmu_45)

<sup>2</sup> Disponível em: [http://www.ccee.org.br/portal/faces/pages\\_publico/o-que-fazemos/como\\_ccee\\_atua/ess\\_contab?\\_afLoop=2312662791736455#%40%3F\\_afLoop%3D2312662791736455%26\\_adf.ctrl-state%3D5z8btgcmu\\_66](http://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/o-que-fazemos/como_ccee_atua/ess_contab?_afLoop=2312662791736455#%40%3F_afLoop%3D2312662791736455%26_adf.ctrl-state%3D5z8btgcmu_66)

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

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

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

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

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

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

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

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

...

**Encargo de Serviços do Sistema (ESS)**

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

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

RICMS/02 - ANEXO IX

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/09/18

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

Assim, corretamente agiu o Fisco ao considerar a rubrica “Total de Encargos Consolidados – ENCARGOS – a, m – (R\$)” no cálculo da posição financeira do estabelecimento autuado, assim como fez, por exemplo, com as rubricas “Efeito da Contratação de Itaipu - EC\_IT a,m - (R\$)”, “Efeito de Repasse do Risco Hidrológico – ERRH a,m - (R\$)”, “Efeito da Contratação por Disponibilidade - ECD a,m - (R\$)”, “Efeito da Contratação de Cotas de Garantia Física – ECCGF a,m - (R\$)”, “Efeito da Contratação de Comercialização de Energia Nuclear - ECCEN a,m (R\$)”, “Efeito do CCEAR Quantidade de Usinas Aptas – ECQA a,m (R\$)”, etc., encargos estes que todos os agentes do sistema estão submetidos e que integram a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, inciso IX da 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.

Assim, como já afirmado, todas as parcelas consideradas no feito fiscal, para fins de apuração da posição do agente no Mercado de Curto Prazo, estão indicadas no Anexo 1.1 do Auto de Infração, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas emitidas pela CCEE.

No referido Anexo não se vislumbra nenhuma rubrica que não represente remuneração pela energia elétrica, vale dizer, não consta qualquer valor correspondente a juros e multas decorrentes de atraso na liquidação, por exemplo, mesmo porque, como já afirmado, o Fisco desconsiderou todos os Ajustes promovidos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela CCEE (coluna “Ajustes (R\$)”), isto é, as posições devedoras ou credoras 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.

Ressalte-se que a empresa autuada é agente da CCEE, tendo, pois, plena ciência de todos os valores que compuseram as liquidações mensais do mercado de curto prazo de energia elétrica.

Assim, se fosse o caso, caberia à Impugnante apontar objetivamente eventuais valores não remuneratórios de energia, identificando-os e discriminando-os detalhadamente, com apresentação de documentação comprobatória da origem, natureza, e valor de cada uma dessas parcelas, **documentação esta não apresentada no caso presente.**

Noutro enfoque, analisando-se o Anexo 1.5 do Auto de Infração, verifica-se que a Impugnante assumiu posições tanto credoras quando devedoras, conforme o período e exercício de apuração, em suas operações com energia no Mercado de Curto Prazo da CCEE (observado o rateio de cargas, por ponto de consumo).

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:**

I - no campo “Dados do emitente”, as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Déficits - 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 "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

[...]

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.

**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 nota fiscal de saída e estornar proporcionalmente os créditos de energia elétrica, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c art. 3º da **Resolução nº 4.956/16**, o que também não ocorreu no presente caso.

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. (Grifou-se)

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

Resolução nº 4.956, de 13 DE DEZEMBRO DE 2016

(MG de 14/12/2016)

**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.**

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

• **Alegações Relativas às “Cessões de Direito entre Consumidores no MCP da CCEE - Sobras e Déficits de Energia Elétrica”:**

A Impugnante apresenta, inicialmente, o seguinte contexto relativo às operações de comercialização de Energia Elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP):

“... Quando um consumidor integrante do MCP consome mais energia do que a inicialmente por ele contratada, passa a figurar na chamada posição *devedora* perante a CCEE. Por outro lado, quando consome menos do que o contratado, ostenta a posição *credora*.

As referências às posições ‘credora’ ou ‘devedora’ não têm qualquer implicação fiscal, sobretudo em relação à legislação de regência do ICMS. Tal nomenclatura não pode ser descontextualizada para satisfazer indevidas pretensões arrecadatórias.

O perfil credor ou devedor se aplica dentro do contexto regulatório da CCEE, para operacionalizar arranjos de natureza financeira, decorrentes de uma operação cuja natureza jurídica é a de **cessão de direitos**. Importa esclarecer que não se trata de hipótese teórica assumida pela Impugnante, mas da conclusão alcançada pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao analisar de maneira pormenorizada e com o usual rigor técnico uma situação idêntica àquela que ensejou a autuação ora combatida e será adiante detalhada.

As liquidações realizadas no âmbito da CCEE constituem operações estritamente financeiras, refletindo cessões de direito relativamente a uma certa quantidade de energia elétrica que já foi tributada

integralmente pelo ICMS. O caráter financeiro das operações é confirmado pelo que descreve a própria CCEE em seu site, conforme excerto acima transcrito.

Cumpra observar que as liquidações são realizadas de maneira multilateral. Como afirmado pela própria CCEE, *‘não havendo indicação de parte e contraparte. Isso significa que uma empresa em posição credora recebe seu crédito de todos os devedores do mercado’*.

Como se nota, o Agente Consumidor em posição credora não recebe qualquer valor do Agente de Comercialização, com quem originalmente firmou seu Contrato de Compra de Energia no Ambiente de Contratação Livre (CCEAL); os valores serão recebidos de outros Agentes Consumidores, com quem o consumidor credor não possui qualquer relação comercial (como afirma a CCEE: não há indicação de parte e contraparte).

Seguindo o mesmo racional, se estivesse em posição devedora, esse Agente Consumidor também não pagaria qualquer quantia ao Agente de Comercialização (o único agente com quem possui relação comercial). O acerto é puramente financeiro e feito de modo exclusivo entre Agentes Consumidores, de maneira multilateral.

Enfatize-se que **o acerto que existe entre Agentes Consumidores não representa nova circulação de energia elétrica**. Afinal, a quantidade de energia elétrica que circulou naquele determinado mês a que se refere a liquidação é única e definitiva; evidentemente, não sofre qualquer modificação pelo fato de posterior relatório *financeiro* buscar acertos entre Agentes Consumidores – os quais, até mesmo por questões regulatórias, não poderiam alienar energia elétrica.

O acerto ocorrer exclusivamente entre Agentes Consumidores e não envolver Agentes de Comercialização torna evidente por qual motivo **não se cabe falar em hipótese de incidência do ICMS**. A liquidação não altera a quantidade de energia elétrica que circulou em determinado mês; dito de outra forma, não altera a quantidade de energia elétrica entregue por cada Agente de Comercialização – e sobre a qual o ICMS foi integralmente apurado e recolhido. Portanto, sobre toda a energia elétrica que circulou em determinado mês, o ICMS foi totalmente recolhido, em decorrência das diversas relações bilaterais firmadas entre Agentes Consumidores e os seus respectivos Agentes de Comercialização.



A *liquidação multilateral* não equivale a múltiplas relações *comerciais* conduzidas entre diversos Agentes Consumidores. Não há qualquer ato de mercancia entre os participantes da liquidação multilateral. E nem poderia, afinal, não houve a efetiva aquisição da energia para que ela pudesse ser revendida ...” (Grifou-se)

A seguir, a Impugnante sustenta que “*a liquidação no âmbito da CCEE não caracteriza uma ‘operação relativa à circulação de mercadoria’ como fixou a CF/88, artigo 155, II, para fins de incidência do ICMS*”.

Nessa linha, a Impugnante apresenta conceitos relativos às expressões “Operações”, “Mercadoria” e “Circulação” e argumenta que, “*tanto a CF/88 quanto a Lei Complementar 87/1996 pressupõem que exista uma operação com alteração de titularidade sobre uma mercadoria para que possa incidir o ICMS. In casu, o que há são liquidações **financeiras** de posições credora ou devedora quanto à quantidade de energia contratada*”.

Acrescenta que, o E. STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.615.790/MG, teria reconhecido que, o fato de os consumidores poderem operar no aludido Mercado de Curto Prazo, como credores ou devedores em relação ao volume originalmente contratado, não os transformaria em agentes do setor elétrico aptos a realizar alguma das tarefas imprescindíveis ao processo de circulação física e jurídica dessa riqueza, relativas à sua geração, transmissão ou distribuição, de tal modo que nenhum deles, consumidor credor ou devedor junto ao CCEE, poderiam proceder à saída dessa ‘mercadoria’ de seus estabelecimentos, o que afastaria a configuração do fato gerador do imposto nos termos do art. 2º e 12 da Lei Complementar n. 87/1996”.

Pondera que “*transformar essas cessões de direito, materializadas em operações financeiras, em compra e venda de mercadorias, tal como pretende o presente auto de infração, distorce o comando da CF/88 para delimitar a competência dos Estados*”.

Salienta que o Estado de Minas Gerais teria buscado dar ares de legalidade à pretendida cobrança indevida por meio da inclusão do art. 53-F no RICMS/02. Entende que a inclusão desse dispositivo não torna legal ou mesmo constitucional a pretensão, sobretudo por se tratar de ato infralegal. Nem mesmo o Convênio ICMS nº 15/07 suportaria o art. 53-F.

Pontua que o artigo 53-F teria alterado o termo ‘**agentes de comercialização**’ para ‘**agentes de mercado**’, e incluído o agente Consumidor Livre, definindo-o como **contribuinte**, ao arrepio dos regramentos vigentes, tendo tratado “*indevidamente das **liquidações financeiras** como **fato gerador**, e, como **base de cálculo**, as ‘**diferenças apuradas no Mercado de Curto Prazo e Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD)**, as quais não correspondem a quaisquer das hipóteses previstas nos artigos 2º e 13, da Lei Complementar nº 87/96.*

Argumenta que, “para além de criar fato gerador e base de cálculo não previstos em Lei Complementar e sem respaldo constitucional, a pretensão do i. Fiscal Estadual Mineiro vai de encontro ao artigo 110, do Código Tributário Nacional”, uma vez que “as liquidações financeiras no âmbito da CCEE não caracterizam circulação de mercadoria, de modo que não podem ser tratadas como se fato gerador do ICMS fossem”.

Na sua visão, “como se não bastasse a pretensão de tributar aspectos material e quantitativo estranhos à incidência do ICMS, o fisco mineiro está exigindo novamente o ICMS já pago, o que configura bis-in-idem e, por consequência enriquecimento sem causa, ambos vedados no direito pátrio”.

Reafirma que, “como reconhecido pelo E. STJ no julgamento do Recurso Especial 1.615.790/MG, ‘a tributação do ICMS quando da aquisição da mercadoria já se deu antecipadamente em relação à toda energia elétrica a ser consumida em face desse contrato bilateral, quer diretamente pelo próprio adquirente, quer pelo cessionário que dele adquiriu as sobras, sendo certo que incidência do imposto em face da cessão configura nova e indevida tributação sobre um mesmo fato gerador’” e reproduz decisões do TJ/MG nessa mesma linha de entendimento.

Aduz que, “no mesmo sentido, o Estado de São Paulo, também signatário do Convênio 15/2007, deu interpretação assertiva e diversa do Fisco Mineiro, como se verifica por meio da Solução de Consulta nº 2.200/2013”, in verbis:

“a) Consulta o Contribuinte:

“3.1."Está correto o entendimento da Consulente e o procedimento já adotado de que deverá ser emitida Nota Fiscal de venda da energia elétrica excedente e não utilizada, com o destaque do ICMS?"

3.2."Em caso negativo, é correto entender que uma vez que o débito do ICMS já foi pago à época da entrada da energia elétrica

no território paulista, a Consulente poderá aplicar o estorno do crédito quando da venda da energia elétrica excedente?"”

b) Resposta:

“I - O destinatário, adquirente de energia elétrica no âmbito de contratação livre e responsável pelo lançamento e pagamento do ICMS incidente sobre as operações de circulação de energia elétrica, deve emitir Nota Fiscal referente à energia efetivamente consumida no período (art. 6º, inciso I, alínea "c", do Anexo XVIII, do RICMS/2000 e art. 425, inciso II, do RICMS/2000).

II - Não há previsão, na legislação tributária paulista, de emissão de Nota Fiscal referente ao excedente de energia elétrica contratada e não consumida.

III - **Em liquidação pela CCEE, eventual valor recebido em virtude de ajuste referente à energia elétrica contratada e não consumida não se configura compra ou venda de energia elétrica.”**

“1. A Consulente, cuja CNAE corresponde a "fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificadas anteriormente", informa ser consumidora conectada diretamente à rede básica de transmissão de energia elétrica e responsável pelo lançamento e pagamento do ICMS incidente sobre as sucessivas operações de circulação de energia elétrica, desde sua produção até o consumo.

2. Explica que contratou, no ambiente livre de comercialização de energia elétrica, determinado montante de energia (momento em que a Consulente afirma emitir Nota Fiscal com destaque do ICMS) e constatou um excedente após sua utilização. Assim, aduz vender esse crédito e emitir Nota Fiscal de Venda de energia elétrica, com destaque e recolhimento do imposto estadual.”

“6. Para dar mais clareza ao acima exposto, trazemos um exemplo numérico: se a Consulente contrata 1.000 MWh de energia elétrica por R\$ 900,00 pelo período de um mês, com um total de encargos de R\$ 100,00 mas consome apenas 900 MWh, deverá emitir a Nota Fiscal, a que se refere o artigo 6º do Anexo XVIII, correspondente a 900 MWh (energia elétrica consumida) e considerar o mesmo valor de R\$ 900,00. A base de cálculo será de R\$ 1.000,00 (R\$ 900,00 referente à energia elétrica + R\$ 100,00 de encargos).

7. Esclarecemos que não há, na legislação tributária paulista, previsão para emissão de Nota Fiscal sobre o valor referente à energia não consumida, ou seja, quando do ajuste feito pela CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica). Portanto, a **Consulente não deve emitir nenhuma Nota Fiscal no momento da liquidação financeira pela CCEE**, pois, na realidade, não se trata de hipótese de venda ou compra de energia elétrica. O que ocorre no momento da liquidação pela CCEE é o pagamento de compensação financeira relativo ao montante de energia contratada e não utilizada.

8. Pelo exposto, é possível concluir, ainda, que a Nota Fiscal emitida pela Consulente, quando da efetivação

do contrato de compra de energia elétrica (item 2 desta resposta), referente à quantidade de energia total contratada, não se coaduna com a disciplina acima exposta e, tampouco, a Nota Fiscal emitida no momento da liquidação pela CCEE, em que nem sequer é realizada venda de energia elétrica, havendo apenas pagamento de compensação financeira pela energia contratada e não utilizada pela Consulente.” (Grifos da Impugnante)

Conclui, nessa linha, que *“não pairam dúvidas de que não há incidência do ICMS nas liquidações financeiras, diferentemente do que está sendo cobrado da Impugnante no caso em voga”*.

Como se vê, **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, em que pesem os seus argumentos, **verifica-se não assistir razão à Impugnante**.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Art. 4º **A comercialização de energia elétrica entre os agentes da CCEE**, bem como destes com os

consumidores no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á no ACR ou ACL e no Mercado de Curto Prazo, nos termos da legislação, desta Convenção e de atos complementares e das Regras e Procedimentos de Comercialização. (Redação dada pela REN ANEEL 348 de 06.01.2009.)

[...]

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

Ora, a Impugnante é cadastrada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, tendo Perfil de Agente “Min Curimbaba EI” e Classe de Perfil de consumidor especial.

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

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

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

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

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

No referido mercado, **as relações são multilaterais**, ou seja, **todos os Agentes compradores 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

DECISÃO:

COMO SE VÊ, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA CITADA ESTABELECEU DE FORMA CLARA E DISTINTA AS OBRIGAÇÕES A SEREM OBSERVADAS PELOS AGENTES EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS NO ÂMBITO DA CCEE ACOBERTADAS POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), DAQUELAS OPERAÇÕES

REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO, DECORRENTES DAS EXPOSIÇÕES (CREDORA OU DEVEDORA), PELO EXCESSO OU PELA FALTA DE LASTRO CONTRATUAL, PORTANTO, SUJEITAS AO PREÇO DE LIQUIDAÇÃO DAS DIFERENÇAS (PLD).

É 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 SOBRES. QUANDO NA CONDIÇÃO DE SUPERAVITÁRIA (POSIÇÃO CREDORA), ELE RECEBE DA CCEE PELA ENERGIA QUE FOI DISPONIBILIZADA POR ELE, PARA CONSUMO DE OUTROS AGENTES.

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

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

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

O ICMS, INCIDENTE SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, É UM IMPOSTO QUE TEM COMO FIM A TRIBUTAÇÃO DA CIRCULAÇÃO DE COISAS OU BENS MÓVEIS, CARACTERIZADOS COMO



“MERCADORIA”, SENDO A CIRCULAÇÃO UMA OPERAÇÃO JURÍDICA DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, E MERCADORIA OBJETO DE VALOR ECONÔMICO SUSCETÍVEL DA PRÁTICA DE MERCANCIA.

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

O Acórdão nº 16.981/06/2ª, embora seja anterior à legislação atualmente vigente (fatos ocorridos 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, OBIAMENTE NÃO SE CONFUNDE COM A “COISA MÓVEL” A SER CONSUMIDA, A ENERGIA ELÉTRICA. O DIREITO SE ADQUIRE COM A FIXAÇÃO DA META. SE PARCELA QUANTIFICADA DE ENERGIA QUE PODERIA SER CONSUMIDA NÃO O FORA, TEM O DETENTOR (DESSE DIREITO DE CONSUMI-LA) A FACULDADE DE TRANSFERI-LO (DIREITO) A TERCEIRO. AO FAZÊ-LO, ENTRETANTO, O CEDENTE (DO DIREITO AO CONSUMO), CONCOMITANTEMENTE, 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.

Com relação às posições credoras (sobras de energia), **a legalidade do estorno de créditos delas decorrentes será analisada em tópico específico deste parecer.**

Com relação ao art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, há que se destacar que este **apenas implementou no regulamento mineiro** as disposições estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07, confira-se:

Convênio ICMS nº 15/07

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

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

a) emitir mensalmente nota fiscal, modelo 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

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

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

**II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCS D, o agente emitirá nota fiscal, modelo 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:**

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

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

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

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

**Cláusula segunda** - Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

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

II - o agente, exceto o consumidor livre, especial e o autoprodutor, quando estiver enquadrado na hipótese da alínea "b", deverá emitir a nota fiscal, modelo 55, sem destaque de ICMS;

[...]

**Cláusula terceira** Cada estabelecimento ou domicílio do agente que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, quando for responsável pelo pagamento do imposto deverá:

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

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor obtido considerando a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

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

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

d) destacar o ICMS;

II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Parágrafo único. O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, somente poderá ser efetuado no mês em que o imposto tiver sido recolhido. (GRIFOU-SE)

Por sua vez, o Convênio ICMS nº 15/07 está 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.

Lei Complementar 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; (GRIFOU-SE)

[...]

§ 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.**" (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Estadual 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;

[...]

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

Verifica-se que a obrigação recolher o ICMS em caso da posição devedora no MCP da CCEE, prevista no convênio ICMS nº 15/07, é mera decorrência das regras legais que estabelecem a incidência do imposto nas operações interestaduais inerentes às entradas de energia elétrica em estabelecimento mineiro.

Resta claro, portanto, que as exigências previstas no convênio ICMS nº 15/07 e no art. 53-F do RICMS/02 não inovam ou extrapolam os limites da lei, apenas regulamentam situações em que as obrigações tributárias já têm previsão legal.

Dessa forma, não há que se falar ilegalidade das disposições contidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

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

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

Ressalte-se, porém, que, em sintonia com o princípio da não cumulatividade do ICMS, havendo o pagamento do crédito tributário, o imposto ora exigido, relativo às posições devedoras da Impugnante (aquisições de energia) poderá ser por ela apropriado, na mesma proporção de sua utilização no processo de industrialização, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

LC nº 87/96

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

[...]

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

[...]

b) quando consumida no processo de industrialização.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que refutam com muita propriedade os argumentos da Impugnante, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas pela Câmara de Julgamento, *verbis*:

#### Manifestação Fiscal

“... Sobras e déficits de energia elétrica nas operações de comercialização no MCP da CCEE

**Não procede a afirmação da Impugnante de que as operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE são meras cessões de direitos.**

**Da mesma forma, a alegação de que as quantidades de energia elétrica alvo do processo de liquidação das diferenças já foram tributadas pelo ICMS é inverídica,** pois a maior parte da energia liquidada no MCP da CCEE ainda não sofreu nenhum tipo de tributação, como será demonstrado mais adiante.

De qualquer forma, independente disso, cumpre salientar que as **operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE são operações subsequentes às operações que decorrem dos contratos bilaterais entre os Agentes do mercado livre de energia.** Sendo o ICMS um imposto não-cumulativo, conforme apregoa a CF/88, não se configura nenhum tipo de *bis in idem* a tributação sobre as diferenças liquidadas no MCP da CCEE como pretende fazer crer a Autuada.”

De fato, conforme disposto na Resolução Normativa ANEEL nº 109/04, os contratos registrados na CCEE não implicam em entrega física de energia elétrica por parte dos Agentes. Nada obstante, a conclusão de que as operações no MCP da CCEE se configuram em mera cessão de direitos não se presume desse fato.

A Resolução Normativa ANEEL nº 109/04 é enfática ao dispor que o escopo regulatório das transações operadas no âmbito da CCEE diz respeito à operações comerciais na forma de contratos de compra e venda:

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

ao caput pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

(...)

§ 2° **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 ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

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

§ 4° **As operações realizadas no Mercado de Curto Prazo serão contabilizadas pela CCEE de acordo com as Regras e Procedimentos de Comercialização,** inclusive as relativas ao intercâmbio internacional de energia elétrica e Energia de Reserva, definidas por regulamentação específica, devendo as exposições dos agentes da CCEE serem valoradas ao Preço de Liquidação de Diferenças - PLD. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

(...)

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

§ 1° Os contratos registrados na CCEE não implicam, necessariamente, compromisso de entrega física de energia elétrica por parte dos agentes vendedores, podendo a energia ser entregue por outro agente da CCEE, ressalvando-se, para todos os efeitos, que a responsabilidade contratual pela entrega da energia continua sendo do agente vendedor referido no contrato. (Redação dada ao parágrafo pela Resolução Normativa ANEEL n° 348, de 06.01.2009, DOU 13.01.2009)

(GRIFOU-SE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Decreto Federal nº 5.177/04 destaca que, entre as atribuições da CCEE, está a de efetuar a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo.

Abaixo, trecho do citado decreto:

Art. 2º 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;**

(GRIFOU-SE)

À toda evidência, o Decreto Federal nº 5.177/04 é explícito ao tratar as **operações no MCP da CCEE como compra e venda de energia elétrica** e não como mera cessão de direitos.

É incontroverso, afirmar que, de acordo com a legislação tributária vigente, as operações no MCP da CCEE sofrem a incidência do ICMS.

Embora a Autuada considere que as disposições insculpidas no art. 53-F, Anexo IX do RICMS/02 sobre as operações com energia elétrica no MCP da CCEE sejam ilegais, pois não haveria suporte legal e constitucional para a referida norma infralegal, não assiste razão a Impugnante.

Pela análise de todo o arcabouço legal e constitucional de regência da matéria tributária relativamente ao ICMS, não resta dúvidas acerca da incidência do imposto sobre o consumo de energia elétrica nas operações no MCP da CCEE.

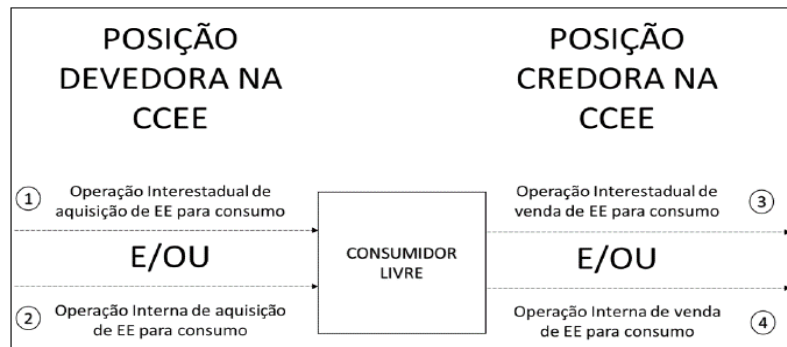
Como bem apontado pela autoridade fiscal, as disposições contidas no art. 53-F, Anexo IX do RICMS/02 receberam o disposto no Convênio CONFAZ nº 15/07, que por sua vez está em perfeita consonância com a CF/88 e com os dispositivos legais – que definem a tributação nas operações com energia elétrica destinadas ao consumo – presentes nas Leis nº 87/96 (Lei Kandir) e nº 6.763/75 (Consolidação da Legislação Tributária de MG).

As operações no MCP da CCEE são liquidadas de forma multilateral, ou seja, não há identificação da contraparte na operação. Um Agente com posição devedora adquire energia elétrica no MCP da CCEE de todos os demais Agentes que obtiveram posição credora. Complementarmente, um Agente com posição credora fornece energia elétrica no MCP da CCEE para todos os demais Agentes que obtiveram posição devedora. Isso ocorre de forma que toda a energia elétrica disponibilizada pelos Agentes com posição credora é completamente adquirida pelos Agentes com posição devedora 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 até mesmo de uma combinação dessas operações.

A figura abaixo, apresentada pela autoridade fiscal, mostra que uma posição devedora no MCP da CCEE de um Consumidor Livre pode corresponder a uma operação de aquisição interna, a uma operação de aquisição interestadual de energia elétrica ou a uma combinação das duas e que uma posição credora no MCP da CCEE de um Consumidor Livre, de forma análoga, pode corresponder a uma operação de venda interna, a uma operação de venda interestadual de energia elétrica ou a uma combinação das duas. Isso decorre diretamente do mecanismo de liquidação na CCEE que ocorre de forma multilateral, não sendo possível determinar se a entrada, quando em posição devedora, é interna ou interestadual e se a saída, quando em posição credora, refere-se a uma operação interna ou interna ou interestadual.



### **Posição Devedora no MCP da CCEE**

**A operação 1** (interestadual) identificada na figura é tributada, conforme hipótese de incidência prevista na Lei nº 6.763/75: *in verbis*:

Lei Estadual 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;”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar Federal 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.” (GRIFOU-SE)**

Relativamente à 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. Veja:

**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 acordo 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.’ (Grifou-se)**

Portanto, a operação sob análise não é alcançada pela não-incidência prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea b, da CF/88.

Com efeito, ao dispor sobre a matéria, a Constituição Federal cuidou de estabelecer um benefício ao Estado de destino (com a totalidade do imposto sobre a operação), impondo ao contribuinte o dever de observar a a legislação do Estado de destino onde ocorrer o consumo da energia elétrica.

**NA operação 2** (interna) demonstrada na figura acima referida também ocorre a tributada de acordo com a CF/88 e as demais normas infraconstitucionais aplicáveis:

“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;”

Lei Estadual 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;”

Lei Complementar Federal 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;” (GRIFOU-SE)

Por seu turno, percebe-se que as obrigações tributárias de destacar e recolher o ICMS em operação destinada ao consumo de energia elétrica (caso da posição devedora no MCP da CCEE), previstas nas supracitadas cláusulas primeira, segunda e terceira do convênio ICMS nº 15/07, estão em perfeita consonância com as hipóteses de incidência do imposto em operações de entrada dessa mercadoria, independentemente de se tratar de operações internas ou interestaduais, conforme previstas na Lei Estadual nº 6.763/75 e na Lei Complementar Federal nº 87/96.

Portanto, as obrigações tributárias concernentes às operações do Agente Consumidor Livre no MCP da CCEE (previstas no convênio ICMS nº 15/07), quando em posição devedora (aquisição de energia elétrica), correspondem exatamente às obrigações tributárias sobre as operações de aquisição de energia elétrica para consumo previstas na CF/88 e em lei, independentemente de o tipo de operação ser interna ou interestadual.

#### **Posição Credora no MCP da CCEE**

**A operação 3 (interestadual)** identificada na figura, por outro lado, é imune conforme previsto na CF/88.

Assim, em decorrência da não incidência sobre as operações interestaduais com energia elétrica e devido ao fato de o ICMS ser um imposto não-cumulativo, deverá ocorrer a anulação do crédito relativo às operações anteriores, conforme determina a CF/88, ensejando a necessidade de estornar os créditos de ICMS relativamente às operações para o consumidor livre.

De fato, a obrigatoriedade de estorno de créditos de ICMS na citada operação para o Consumidor Livre, na prática e *a priori*, é equivalente a um débito do imposto. Isso se deve ao fato de que o imposto é não-cumulativo, como reza a CF/88.

Como explica a autoridade fiscal, acertadamente, ao final de determinado período de apuração, o contribuinte deve compensar os débitos de ICMS decorrentes de suas operações de saída com os eventuais créditos de ICMS decorrentes de suas operações na entrada a fim de apurar seu saldo de ICMS a recolher. Eis o motivo pelo qual, se entende que um estorno de crédito configura-se, de fato, em aumento do saldo devedor (imposto a recolher) exatamente em montante igual ao dos créditos que foram estornados.

**A operação 4 (interna)** identificada na figura acima referida é uma operação tributada, prevista em lei, nos mesmos moldes da operação 2 citada anteriormente.

Portanto, quando tratar-se de operação de saída de energia elétrica no MCP da CCEE, não há previsão no citado convênio de destaque do imposto, de forma que essa operação é equiparada a uma operação interestadual com energia elétrica e, portanto, produz os mesmos efeitos da operação 3 analisada acima, cabendo o estorno proporcional de créditos de ICMS nas operações anteriores (entrada de energia elétrica).

Nota-se que a obrigação tributária não sujeita ao destaque do ICMS em decorrência de operação de saída de energia elétrica (caso da posição credora no MCP

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da CCEE), prevista no convênio ICMS nº 15/07, encontra-se prevista na Lei Estadual nº 6.763/75 e pela Lei Complementar Federal nº 87/96. Conforme destacado acima, essas leis estabelecem a não incidência do imposto em operações interestaduais de saída dessa mercadoria, com o conseqüente estorno de créditos de ICMS (que equivale, na apuração, a um aumento de imposto a recolher) e a incidência de ICMS em operações internas.

Logo, as obrigações tributárias concernentes às operações do Agente Consumidor Livre no MCP da CCEE (previstas no convênio ICMS no 15/2007), quando em posição credora (venda de energia elétrica), possuem o mesmo efeito tributário observado nas obrigações sobre as operações de venda de energia elétrica para consumo previstas em lei, independentemente de o tipo de operação ser interna ou interestadual.

O convênio ICMS nº 15/07 foi internalizado pela legislação estadual por meio dos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do Decreto Estadual nº 43.080/02 (RICMS/02). Veja-se:

"Art. 53-E - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada contrato bilateral:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e para cada estabelecimento destinatário;

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

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

§ 2º Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente fornecedor emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, ainda que não identificada no contrato, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 3º O adquirente informará ao fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento bem como suas alterações.

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo a base de cálculo da operação é o

preço total contratado, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Art. 53-F - **Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica** 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:**

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

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

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

§ 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:**

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;**

.....

§ 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 Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, 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."

(GRIFOU-SE)

Resta comprovado que as exigências previstas no convênio ICMS nº 15/07 e no Decreto Estadual nº 43.080/02 (RICMS/02) não inovam ou extrapolam os limites da lei, posto que apenas regulamentam situações em que as obrigações tributárias já têm previsão constitucional e legal, conforme o disposto na Lei Estadual nº 6.763/75 e na Lei Complementar Federal nº 87/96.

Ademais, fica claro que a impossibilidade de se identificar o tipo de operação que é realizada no MCP da CCEE (interna, interestadual ou uma combinação das duas) não possui relevância para a determinação das obrigações tributárias de responsabilidade do sujeito passivo que pratica tais operações.

A energia elétrica uma vez adquirida e não consumida totalmente (medida em MWh) pode ser transferida a terceiros.

Nesse sentido, leia-se a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) em seu art. 12, inciso IV:

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

(...)

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

(GRIFOU-SE)

Ou seja: um Consumidor Livre (adquirente/destinatário) ao comprar energia elétrica por meio de contratos bilaterais e não a consumir em sua totalidade pode vender o excedente de energia no mercado livre ou no MCP da CCEE – registrando um contrato de cessão de montantes ou liquidando as sobras de energia no MCP ao preço do mercado – PLD, respectivamente. **Mesmo a energia não tendo transitado em seu estabelecimento, conforme previsão legal, há ocorrência do fato gerador do imposto com a nova transferência de titularidade.**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos termos do disposto no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, o Agente participante da CCEE que tenha consumido energia elétrica é o contribuinte do imposto, **independentemente de ter realizado a operação com habitualidade ou intuito comercial.** Veja-se:

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.”

(GRIFOU-SE)

Portanto, mesmo que as operações no MCP da CCEE (equiparadas a operações interestaduais com energia elétrica) sejam realizadas esporadicamente, **não se exige a comprovação de habitualidade ou intuito comercial para se caracterizar o consumidor de energia elétrica como contribuinte do imposto.** A partir do momento que a energia é comercializada no MCP da CCEE, ainda que sem habitualidade, considera-se contribuinte o Agente e a ele é atribuído o dever de recolher o ICMS, se cabível.

A liquidação de energia elétrica no MCP da CCEE cumpre exatamente a função de permitir que consumidores livres adquiram sua energia no mercado livre (por meio de contratos bilaterais) a preços competitivos e que, posteriormente, eventuais diferenças entre o contratado e o efetivamente consumido possa ser liquidado pelos Agentes que participam do mercado.

A tributação em razão das operações de comercialização de energia no MCP da CCEE, quando em posição devedora, garante a isonomia entre os Estados da federação, evitando desequilíbrios no dimensionamento de suas reais demandas.

**Verifica-se que operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE não se confundem com as operações resultantes dos contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica.** Trata-se de operações subsequentes àquelas decorrentes de contratos bilaterais livremente pactuados pelos Agentes do setor elétrico, o que evidencia a impertinência do argumento da Impugnante de que eventuais excedentes liquidados no Mercado de Curto Prazo teriam sido objeto de tributação em momento anterior.



Nesse sentido, a Nota Técnica DGF-SUFIS nº 1/2022 é eloquente ao esclarecer que, além de não ser possível identificar a origem das sobras de energia no MCP da CCEE, a maior parte dessa energia não sofreu tributação anterior.

No mesmo diapasão, à toda evidência, não se trata de um processo financeiro que envolve exclusivamente os Agentes Consumidores. As sobras liquidadas são provenientes também dos Agentes Geradores e Comercializadores.

Demonstrado que as operações no MCP da CCEE são subsequentes às operações decorrentes de contratos bilaterais e que, pela análise da tributação da origem das sobras de energia elétrica comercializadas no MCP, ficou patente que a maior parte das operações não sofreu nenhuma tributação anterior, não procede o argumento de ocorrência do *bis in idem*.

Não há que se falar, portanto, em não incidência do ICMS nas operações com energia elétrica oriunda do Mercado de Curto Prazo ou em dupla tributação sobre um mesmo fato.

• **Alegação de “Desnecessidade de Estornar o Crédito de ICMS e Emissão de Nota de Saída”:**

A Impugnante narra que o Fisco incorreu em equívocos, ao não observar as peculiaridades das operações por ela realizadas no MCP da CCEE.

De acordo com o seu entendimento, *“o primeiro ponto de observância obrigatória diz respeito ao fato de que não há que se exigir estorno de créditos de ICMS, pois como a energia se exaure no consumo (na operação anterior à liquidação na CCEE) é impossível uma nova operação de saída”, isto porque, “quando a Impugnante assume posição de credora junto à CCEE, a energia que não foi consumida não é efetivamente transferida a terceiros, tratando-se tão somente de cessão de direitos sobre a energia elétrica excedente. Afinal, não se transfere o que não se possui. A contratação do direito de dispor de determinado volume de energia não implica no ingresso da totalidade desse volume no estabelecimento, mas em expectativa de utilizar esse volume contratado. O ingresso efetivo se dá por meio da utilização, não há outra forma, pela própria natureza do bem em questão”.*

Pondera, nessa linha, que *“não se está a negociar a venda de energia elétrica, mas a mera cessão de direitos sobre o volume contratado e não utilizado, mas que já se sujeitou ao integral recolhimento do ICMS”, vale dizer, “se não há saída subsequente, muito menos alcançada por isenção ou não incidência, não há justificativa para o estorno”.*

Acrescenta que, *“o ICMS legalmente creditado tem origem nas cobranças das operações anteriores, devidamente acobertadas por nota fiscal, praticadas pelo comercializador de energia elétrica e recolhidas ao Estado de Minas Gerais, tendo por base de cálculo o efetivo valor do contrato, conforme a legislação interna. Exigir o estorno implica em ofensa ao princípio da não cumulatividade”.*

A seu ver, *“ainda que o estorno fosse devido – o que se faz apenas a título argumentativo -, deve-se levar em consideração que o estorno (ou a ausência deste) não constitui fato gerador do ICMS e somente acarretará cobrança de ICMS na*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*hipótese da inexistência de saldo credor. Neste caso, poderá ser constatado mediante o procedimento técnico denominado 'Recomposição da Conta Gráfica', no qual pode ocorrer três situações distintas", quais sejam:*

- (a) Redução do saldo credor, ocorre quando o saldo credor é maior que o débito apurado;
- (b) Saldo devedor menor que o débito apurado, ocorre quando o saldo credor é menor que o débito apurado;
- (c) Saldo devedor igual ao saldo apurado, ocorre quando inexistente saldo credor.

Argumenta que, “no presente caso e, período fiscalizado, a Escrita Fiscal da Impugnante apontava a existência de Saldo Credor em valores superiores ao ICMS apurado, portanto a realização do estorno somente acarretaria a redução do saldo credor, a exemplo das operações abaixo, constantes do ‘Anexo 1.5 – Sobras e Déficits’, da planilha que instruiu a autuação em voga”:

| Ano/Mês | Ano/Mês de Liquidação | Contabilização do Perfil de Agente (R\$) | Posição na CCEE | CNPJ da Carga  | Contabilização da Carga (R\$) | Valor da Operação na CCEE (R\$) | Alíquota (Posição Devedora) | ICMS a Recolher (R\$) | Crédito de ICMS EE (R\$) | Percentual de Estorno | ICMS a Estornar (R\$) |
|---------|-----------------------|--|-----------------|----------------|-------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|-----------------------|
| 201710  | 201712                | 77.499,73                                | CREatora        | 23640204000273 | 77.499,73                     | 77.499,73                       | 0,00%                       | 0,00                  | 210.311,33               | 0,88%                 | 1.858,20              |
| 201711  | 201801                | 33.947,48                                | CREatora        | 23640204000273 | 33.947,48                     | 33.947,48                       | 0,00%                       | 0,00                  | 168.138,72               | 0,80%                 | 1.339,24              |
| 201801  | 201803                | 31,07                                    | CREatora        | 23640204000273 | 31,07                         | 31,07                           | 0,00%                       | 0,00                  | 149.969,58               | 0,43%                 | 651,58                |

Por consequência, na sua visão, não há que se falar em cobrança do ICMS em razão de ausência de estorno e emissão de nota fiscal de saída.

No entanto, **ao contrário das alegações da Impugnante**, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está perfeitamente respaldada na legislação vigente.

Nesse sentido, há que se reiterar, inicialmente, que o argumento da Impugnante quanto à não ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações no MCP da CCEE **já foi rechaçado no tópico anterior**, oportunidade em que foi afirmado, em apertada síntese, que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS.

Por outro lado, como já afirmado, 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.

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

CF/88

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

LC nº 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

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

CF/88

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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;

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

Lei nº 6.763/75

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

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

RICMS/02

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

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

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

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

Além disso, o estorno justifica-se também pelo fato de que, no caso de consumidor livre, como é o caso dos autos, **as sobras de energia representam**

**quantidades de energia elétrica que não ingressaram efetivamente no estabelecimento, não** gerando, por consequência, direito a créditos de ICMS, uma vez que sequer foi consumida, exatamente por não ter ingressado no estabelecimento autuado.

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

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

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

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

Art. 195 ...

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

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

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

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

### **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, “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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

[...]

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

-----  
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 INADIMPLEMENTO 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 TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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).

#### **Da Arguição de Inaplicabilidade de Juros Sobre Multas**

Também não assiste razão à Impugnante quando esta argui a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação (e/ou multa isolada).

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

Resolução nº 2.880/97



Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

[...]

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada, pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

### **Das Questões de Cunho Constitucional**

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de diligência formulado pelo Contribuinte. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Renata Reis Ribeiro Amarante Bardella e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Jesunias Leão Ribeiro.

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2023.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Relator**

D