

Acórdão: 23.529/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002507417-91
Impugnação: 40.010154859-43
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.
IE: 687013342.03-52
Proc. S. Passivo: Carlos Henrique de Moraes Bomfim Júnior/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – CONSIGNADA A MENOR – DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO - ENERGIA ELÉTRICA - CCEE. Consignação em documentos fiscais de bases de cálculo inferiores às estabelecidas na legislação, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - ENERGIA ELÉTRICA - 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 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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – ENERGIA ELÉTRICA – CCEE – VALOR DA OPERAÇÃO – POSIÇÃO CREDORA. Consignação em documentos fiscais de valores de operações inferiores à estabelecida na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da

CCEE. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

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. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos da Impugnante. Adequado o cálculo do estorno dos créditos, tomando como referência os índices indicados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes 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.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, nos exercícios de 2018 a 2020:

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 e § 2º, I da Lei nº 6.763/75);
2. Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido, relativo às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: ICMS e MR);
3. Consignação em documentos fiscais de bases de cálculo inferiores às estabelecidas na legislação, inerente às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: MI - art. 55, VII, “c” e § 2º, I da Lei nº 6.763/75);
4. Falta de emissão de notas fiscais de saídas relativas às operações inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: MI – art. 55, II e § 2º, II da Lei nº 6.763/75);
5. Consignação em documentos fiscais de importâncias inferiores aos efetivos valores das operações estabelecidos na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: MI - art. 55, VII, “a” e § 2º, II da Lei nº 6.763/75).
6. 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” e § 2º, II da Lei nº 6.763/75).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, VII, alíneas “a” e “c”, XIII, alínea “b” e XXVIII, 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. 437/478, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente as razões da defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme reformulação acostada às págs. 767/773, excluindo as exigências relativas aos valores já estornados pela Impugnante (item 06 do AI).

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua impugnação às págs. 779/782, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 814/852.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de págs. 853/855, que gera as seguintes ocorrências: (I) esclarecimentos e juntadas de documentos pela Impugnante e (II) Manifestação Fiscal (págs. 869/912).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 913/979, opina, em preliminar, pela rejeição arguição de nulidade do lançamento e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, conforme Termo de Reformulação de págs. 767/773, adequando-se o cálculo dos estornos de créditos de acordo com os índices indicados pela Impugnante (Doc. 05).

DECISÃO

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

Da Preliminar

1. Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração:

A Impugnante narra que foram aplicadas as Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alíneas “a” e “c” da Lei nº 6.763/75, relativamente às infrações descritas nos itens 03 e 05 do Auto de Infração.

Acrescenta que, *“nas colunas ‘U’ e ‘W’ da planilha ‘XII-Análise da Contabilização’ do arquivo ‘PS_6870133420352_2018 a 2020’, verifica-se que a Fiscalização somente indicou as supostas diferenças de base de cálculo (R\$...) e de valor de operação (R\$...) ensejadoras das penalidades (R\$... e R\$..., respectivamente), sem expor os motivos pelos quais considerou serem equivocados os valores consignados nas NFs de entrada e de saída”*.

Salienta, nesse sentido, que *“o art. 89 do RPTA (Decreto nº 44.747/08) elenca os elementos obrigatórios do Auto de Infração e de seu relatório, para possibilitar a perfeita compreensão pelo contribuinte sobre os fatos que lhe estão sendo imputados e o exercício do contraditório e da ampla defesa. Entre esses*

elementos, está a 'descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão [da autuação] e das circunstâncias em que foi praticado [o ato]'".

Ressalta que, “malgrado a Fiscalização tenha descrito as supostas infrações cometidas (indicação de base de cálculo menor e de valor de operação diferente dos previstos na legislação), claramente não apontou as razões pelas quais considerou equivocados os valores consignados nas NFs”.

Questiona: “tratou-se de erro de cálculo cometido na apuração da base e do valor da operação? A Impugnante deixou de computar alguma rubrica em suas composições? Deduziu-se algum valor indevidamente? Enfim, esses são questionamentos que não encontram resposta na motivação do lançamento, o que prejudica, senão inviabiliza, o direito do contribuinte à ampla defesa”.

Destaca que, “mais à frente, será demonstrado que a Impugnante, embora estivesse desobrigada de emitir notas fiscais (por não ter praticado o fato gerador do ICMS), atendeu ao disposto no art. 1º, § 1º c/c art. 2º, §§ 1º e 2º da Resolução nº 4.956/16 e art. 53-F, § 4º, I do Anexo IX do RICMS/MG em relação aos documentos emitidos, o que reforça a necessidade de indicação pelo Fisco das circunstâncias em que foram praticadas as supostas infrações, para que a Impugnante pudesse exercer adequadamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa”.

Finaliza afirmando que “a ausência de fundamentação precisa para a aplicação das multas isoladas impediu a Impugnante de determinar com segurança a natureza das infrações imputadas e de se defender corretamente delas, advindo daí a nulidade do lançamento e a necessidade de cancelamento do crédito tributário descrito nos itens ‘c’ e ‘e’ do relatório do Auto de Infração, nos termos do art. 92, caput, do RPTA”.

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

Nesse sentido, há que se destacar inicialmente que a Impugnante reconhece que as infrações a ela imputadas, relativas aos itens 03 e 05 do AI, referem-se à consignação em documentos fiscais de bases de cálculo inferiores às estabelecidas na legislação, inerente às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: MI - art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75) e importâncias inferiores aos efetivos valores das operações estabelecidos na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: MI - art. 55, VII, “a” e § 2º, II da Lei nº 6.763/75).

A Impugnante também reconhece que essas diferenças de bases de cálculo e de valores de operações foram devidamente demonstradas pelo Fisco, ao afirmar que “nas colunas ‘U’ e ‘W’ da planilha ‘XII-Análise da Contabilização’ do arquivo ‘PS_6870133420352_2018 a 2020’, verifica-se que a Fiscalização somente indicou as supostas diferenças de base de cálculo (R\$...) e de valor de operação (R\$...) ensejadoras das penalidades (R\$... e R\$..., respectivamente)”.

Importante destacar que a planilha “XII – Análise da Contabilização” contém todas as informações necessárias para a plena compreensão da forma de apuração das diferenças de bases de cálculo e de valores das operações, conforme o

caso, tais como: (I) valores mensais das posições financeiras devedoras ou credoras do estabelecimento autuado; (II) indicação do tipo de nota fiscal que deveria ter sido emitida (entrada ou saída) e suas respectivas bases de cálculo ou valores das operações; (III) dados das notas fiscais efetivamente emitidas pela Impugnante e (IV) diferenças apuradas.

Por outro lado, a própria Impugnante afirma que, “*mais à frente, será demonstrado que ... atendeu ao disposto no art. 1º, § 1º c/c art. 2º, §§ 1º e 2º da Resolução nº 4.956/16 e art. 53-F, § 4º, I do Anexo IX do RICMS/MG ...*”, revelando ter ciência da legislação que fundamenta a presente autuação e dos dados e documentos que deve apresentar para refutar a acusação fiscal.

Ressalta-se que a manifestação fiscal também refuta com muita propriedade os argumentos da Impugnante ora analisados.

Assim, ao contrário da afirmação da Impugnante, 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 qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Não há que se falar em prejuízo à ampla defesa, devendo-se destacar que a Impugnante, em sua peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas.

Rejeita-se, pois, 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 2018 a 2020:

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);
2. Falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido, relativo às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: ICMS e MR);
3. Consignação em documentos fiscais de bases de cálculo inferiores às estabelecidas na legislação, inerente às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: MI - art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75);
4. Falta de emissão de notas fiscais de saídas relativas às operações inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Exigência: MI – art. 55, II da Lei nº 6.763/75);

5. Consignação em documentos fiscais de importâncias inferiores aos efetivos valores das operações estabelecidos na legislação, inerentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: MI - art. 55, VII, “a” da Lei nº 6.763/75).

6. 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).

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

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito 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:

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

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 do estabelecimento autuado, relativas aos exercícios de 2018 a 2020, observado o rateio de cargas, estão indicadas na aba “IV – Análise da Contabilização” da planilha denominada “PS_6870133420352_2018 a 2020”, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas disponibilizadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

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

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

As posições devedoras 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

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

Com relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de entrada de energia e recolher o ICMS devido ao estado de Minas Gerais, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso II, §§ 2º a § 4º do Anexo IX do RICMS/02, conforme o período, normas essas não observadas pela Impugnante, inclusive nos casos em que houve a emissão de documentos, porém com consignação de bases de cálculo inferiores àquelas legalmente estabelecidas.

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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, inclusive nos casos em que houve a emissão de documentos, porém com consignação de valores de operações inferiores àqueles legalmente estabelecidos.

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 tributárias a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo de energia elétrica, tanto em relação às posições devedoras,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quanto às posições credoras, foram detalhadamente disciplinadas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, por meio da Resolução nº 4.956/16, que revogou a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, nos seguintes termos:

Resolução nº 4.956/016

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.

§ 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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:

$$\text{BE} = \text{TGG} + \text{MRE} - \text{TGGC} - \text{TRC} - \text{CVT} + \text{CCT}$$

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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

“§ 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

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

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

- Alegações Relativas aos itens 01 e 02 do AI – Inexistência de Infrações - Cessão de Direitos – Inexistência de Fato Gerador do ICMS e de Obrigação de Emissão de Notas Fiscais – Bis in Idem:

A Impugnante reporta-se aos arts. 51, inciso I e 53-E do Anexo IX do RICMS/02 e afirma que, "uma vez que a compra e venda da energia é formalizada pelos contratos bilaterais firmados entre os agentes (seja no ACR ou ACL), a apuração e recolhimento do ICMS incidente sobre o fornecimento da energia a consumidor livre situado em Minas Gerais cabe exclusivamente ao fornecedor, seja na condição de substituto tributário (se estabelecido em outro estado) seja na de sujeito passivo direto (se estabelecido em Minas Gerais)".

Relata que, "*da planilha V do arquivo 'PS_6870133420352_2018 a 2020' anexo ao AI, extrai-se que a Impugnante adquiriu energia das empresas Alcoa Alumínio S/A, América Energia S/A, Cemig Geração e Transmissão S/A, Engie Brasil Energia Comercializadora Ltda., Focus Energia Ltda., Ligas de Alumínio S/A e outras, estabelecidas em MG, RO, SC e SP*".

Pontua que, "*observando a legislação, esses fornecedores firmaram os contratos bilaterais de registro obrigatório na CCEE (doc. nº 07), emitiram as NFs de*

saída e submeteram ao ICMS a energia integralmente contratada, em razão do fornecimento ao consumidor livre estabelecido em MG – a Impugnante (doc. nº 08)”.

Assim, a seu ver, tendo adquirido a energia para emprego na sua atividade industrial (produção de bens em aço), “não pode ser tratada como um ‘fornecedor’ no âmbito da CCEE para fins de emissão de NF e destaque/recolhimento do ICMS, sobretudo em razão da entrada da energia para consumo do estabelecimento. Noutros termos, a Impugnante é simples consumidora final, não se enquadrando na posição de contribuinte do ICMS devido à pretensa comercialização de energia”.

Dessa forma, segundo seu entendimento, “todo o ICMS incidente sobre a circulação da energia foi apurado e recolhido pelos fornecedores, em vista dos contratos bilaterais firmados com os agentes adquirentes. Logo, não há se falar na emissão de NF de entrada e novo recolhimento do imposto pela mera liquidação financeira, no MCP da CCEE, do débito gerado em virtude de a Impugnante ter assumido a posição devedora nos meses 04/2018, 10/2018, 12/2018, 03/2019, 04/2019, 03/2020, 05/2020, 06/2020, 10/2020, 11/2020 e 12/2020. É o que se passa a explicar”.

Tece comentários sobre o Mercado de Curto Prazo, argumentando que “a liquidação financeira ocorrida no MCP não reflete nova operação física de entrada e saída (circulação) de energia, pois esta ocorreu em momento anterior às transações meramente financeiras realizadas no Mercado Spot. Por isso, nessas transações do MCP, a contabilização da CCEE e a posterior liquidação ocorrem, como já dito, de forma multilateral, ou seja, sem que haja uma parte e contraparte individualizadas”, acrescentando que, “também por isso, é que as transações no MCP não configuram comercialização (compra e venda) de energia, mas mera cessão e acerto dos direitos sobre a potência energética (calculada em KWh) adquirida nos contratos bilaterais firmados e registrados na CCEE: de um lado, tem-se as sobras das potências contratadas; e, de outro, os déficits da potência adquirida pelos agentes da CCEE”.

Esclarece que “a energia não pode ser estocada. Assim, o que se contrata bilateralmente no mercado livre da CCEE é o fornecimento de determinada potência energética em determinado período, de modo que a circulação jurídica da energia somente ocorrerá quando ela passar pelo chamado ponto de entrega do estabelecimento adquirente e, então, for efetivamente consumida”, sendo essa a razão de se qualificar o MCP como o mercado das sobras, “onde ocorre apenas a cessão e o acerto financeiro de direitos. Afinal, o que os agentes cedem ou adquirem no MCP não é a energia propriamente dita, mas apenas o direito de utilização de determinada sobra de potência adquirida e não utilizada/consumida no período estabelecido, que então é repassada ao agente que apresentou déficit na contratação”.

Acentua que “o próprio mecanismo do MCP aniquila qualquer dúvida quanto à inoportunidade de operação física de entrada e saída (circulação) de energia nesta fase de ‘acerto financeiro’. Isso porque, ao final do mês, o sistema do MCP apura a posição – devedora ou credora – de cada agente em relação às sobras de potência de energia contratadas, não sendo possível identificar a parte e contraparte de cada transação, isto é, o vendedor e comprador de cada sobra”, ou seja, “quando o agente firma contrato bilateral e adquire a potência de fornecedor da CCEE, haverá a emissão da NF de saída (pelo fornecedor) e a tributação integral de toda a energia que

ainda será fornecida no período contratado. Porém, caso o agente necessite de quantidade de energia superior à adquirida, a CCEE repassará para ele a sobra não utilizada por outro agente que, no mesmo período, tenha contratado potência superior ao seu consumo”.

Acrescenta que, “nesta hipótese, o agente assumirá posição devedora no MCP e terá um débito com a CCEE, referente ao déficit da energia adquirida bilateralmente e que será suprida pela sobra cedida por outro agente. Desse modo, o agente pagará diretamente à CCEE pela energia que consumiu além da contratada bilateralmente. E a CCEE, por sua vez, creditará em favor do agente cedente da sobra um determinado valor conforme o PLD”.

Expõe que “toda a energia elétrica circulada, ou seja, tanto a insuficientemente adquirida por um agente quanto a excessivamente adquirida pelo cedente, já foi inteiramente tributada pelo ICMS quando da celebração dos contratos bilaterais e emissão das NFs de saída pelos fornecedores. Logo, o excedente de energia cedido à Impugnante já fora tributado pelo ICMS quando adquirido pelo cedente, não havendo se falar em nova tributação pela mera liquidação financeira da cessão de potência no MCP”.

Transcreve os arts. 2º, 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96 e argumenta que “a hipótese de incidência, o fato gerador e a base de cálculo do ICMS remetem, todos eles, à efetiva circulação da energia, ou seja, sua saída do estabelecimento fornecedor e a consequente entrada no estabelecimento adquirente, o que se dá, repita-se, quando a energia passa pelo chamado ponto de entrega. Não há se falar, então, em fato gerador do ICMS e sua exigência se não houver a efetiva circulação da energia”, concluindo que “a liquidação financeira dos créditos e débitos decorrentes das sobras e déficits de potência contratada bilateralmente não se sujeita à (nova) incidência do ICMS, por não configurar a circulação que materializa o seu fato gerador. Vale repetir: a circulação da energia ocorreu em momento pretérito à transação financeira realizada no MCP, tendo sido inteiramente submetida à tributação do ICMS quando das contratações de potência e emissão das respectivas NFs de saída pelos fornecedores”.

Enfatiza que “tanto no MCP quanto no MCSD, somente ocorrem operações financeiras de liquidação de direitos e deveres atrelados à cessão de sobras de potência da energia, e não a comercialização (compra e venda, circulação) dessa mercadoria propriamente dita. Não há qualquer circulação de mercadoria, mas, quando muito, circulação de direito de uso de potência de energia, que não traduz mercancia”, complementando que “o Fisco mineiro pretende tributar, justamente, as transações de contabilização e liquidação financeira das sobras e déficits da energia ocorrida no MCP da CCEE, ou seja, negócios jurídicos não sujeitos à incidência do ICMS, nos termos da própria legislação complementar de regência do imposto”.

Aduz que, “embora o Executivo mineiro tenha pretendido ‘legalizar’ a exigência do ICMS e das obrigações acessórias sobre as operações financeiras praticadas no MCP, por meio do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/MG (base da autuação), é fato que essa imposição não se coaduna com as regras da LC nº 87/96”

Conclui, nesses termos, que, “*se não há fato gerador do ICMS na tomada de energia no MCP da CCEE, inexistem as respectivas obrigações de recolhimento do imposto e de emissão de NF para acobertar uma inexistente ‘operação de circulação de mercadoria’.* Impõe-se, pois, o cancelamento do ICMS, da multa de revalidação e da multa isolada relativos às infrações imputadas nos itens “a” e “b” do relatório do Auto de Infração”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 “APERAM” e Classe de Perfil de Consumidor Livre.

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 – PÁGS. 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 – PÁGS. 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 – PÁGS. 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 PÁGS. 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 LIQUIDADADA, NO ÂMBITO DA CCEE, EM CARÁTER DE CESSÃO DE DIREITO, SOBRE A QUAL NÃO INCIDE ICMS, DE MODO QUE NÃO SE TRATA DE VENDA;

[...]

DECISÃO:

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

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

ADQUIRIDA POR ELA NO ÂMBITO DA CCEE JÁ TERIA SIDO DEVIDAMENTE TRIBUTADA.

AO CONTRÁRIO DO QUE ALEGA A IMPUGNANTE, NEM TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA NO ÂMBITO DA CCEE ESTARÁ ACOBERTADA POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), CELEBRADOS ENTRE OS AGENTES.

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

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

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

NO CASO ESPECÍFICO O QUE SE TENTA NEGAR OU DESQUALIFICAR NAS OPERAÇÕES 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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" (PÁGS. 24/60, 65/165, 168/215 E 217/229).

[...]

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

QUER A AUTUADA QUE O OBJETO DA VENDA/TRANSFERÊNCIA NÃO TENHA SIDO ENERGIA ELÉTRICA, MAS O DIREITO DE CONSUMI-LA. O DIREITO AO CONSUMO, VEZ QUE A META ERA ESPECÍFICA PARA CADA CONSUMIDOR, OBVIAMENTE NÃO SE CONFUNDE COM A "COISA MÓVEL" A SER CONSUMIDA, A ENERGIA ELÉTRICA. O DIREITO SE ADQUIRE COM A FIXAÇÃO DA META. SE PARCELA QUANTIFICADA DE ENERGIA QUE PODERIA SER CONSUMIDA NÃO O FORA, TEM O DETENTOR (DESSE DIREITO DE CONSUMI-LA) A FACULDADE DE TRANSFERI-LO (DIREITO) A TERCEIRO. AO FAZÊ-LO, ENTRETANTO, O CEDENTE (DO DIREITO AO CONSUMO), 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.

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

Reitere-se, nesse sentido, que as operações no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE são liquidadas de forma multilateral, ou seja, não há identificação da contraparte na operação.

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

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

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

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

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

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

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

§ 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)

LC nº 87/96

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

[...]

XII - da entrada, no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Grifou-se)

LC nº 87/96

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

Lei nº 6.763/75

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

[...]

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários. (Grifou-se)

Nesse ponto, cabe um esclarecimento a respeito da imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “b” da Constituição da República de 1988 - CR/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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, há incidência do imposto na entrada interestadual de energia elétrica para emprego em processo industrial. Essa operação não é abarcada pela não-incidência do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da CR/88.

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

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

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CR/88

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

LC n° 87/96

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

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

Lei n° 6.63/75

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

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;”

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

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação 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;” (grifou-se).

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Não há que se falar, portanto, em ilegalidade das disposições contidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

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

LC nº 87/96

art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

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

[...]

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

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se)

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

[...]

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

Logo, ainda que as operações no MCP da CCEE (equiparadas a operações interestaduais com energia elétrica) sejam realizadas esporadicamente, não há que se comprovar habitualidade ou intuito comercial para se caracterizar o consumidor de energia elétrica como contribuinte do imposto.

Rejeita-se, 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.

Pelas mesmas razões, não há que se falar em inexistência de obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais, mesmo porque tal obrigação encontra-se expressamente determinada no art. 53-F do Anexo IX do RICMS//02 e na Resolução nº 4.956/16.

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isto é, não se está a tributar as quantidades contratadas, mas apenas a energia que excede as quantidades inerentes aos contratos bilaterais.

Ressalte-se 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.

- Alegação de “inexistência da tomada de energia no MCP, apta a configurar a entrada sobre a qual o Fisco pretende exigir a emissão de NF e o recolhimento do ICMS. A Impugnante cedeu sobra de energia nos meses 04/2018, 10/2018, 12/2018, 03/2019, 04/2019, 03/2020, 05/2020, 06/2020, 10/2020, 11/2020 e 12/2020. A posição devedora (negativa) que o Fisco entende ser tributável foi gerada unicamente pelas oscilações do preço da energia na CCEE”:

A Impugnante relata que, a despeito das razões acima, “*outra de igual relevância jurídica afasta as exigências de emissão de NF de entrada e de recolhimento do ICMS pela suposta tomada de energia no MCP: nos meses apontados nos itens “a” e “b” do Auto de Infração, a Impugnante não consumiu qualquer sobra de energia vinda de outro agente, mas, muito pelo contrário, cedeu seus excedentes no referido mercado (posição credora)*”.

Salienta, nesse sentido, que “*o valor negativo a liquidar, que colocou a Impugnante na posição devedora entendida como tributável pelo Fisco, decorreu apenas das oscilações de preço da energia próprias da CCEE e dos consequentes ajustes feitos no Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente, e não do efetivo consumo de sobra de energia. Assim, formalmente a Impugnante assumiu posição devedora, mas materialmente cedeu no MCP parte da potência energética contratada e não consumida (posição credora), como mostram os relatórios da CCEE (doc. nº 09)*”.

Cita, a título de exemplo, o mês abril de 2018, para o qual “*as informações do perfil de agente (quadro 1) revelam que a Impugnante adquiriu bilateralmente o total de 77.690,281 MWh e vendeu bilateralmente o total de 12.445,893 MWh, totalizando a contratação líquida de 65.244,387 MWh. Subtraindo-se dessa contratação a energia total consumida, de 64.758,074 MWh, constata-se que a Impugnante teve sobra de energia de 486,313 MWh, que foi cedida e liquidada no MCP da CCEE*”.

Consumo Total - TRC a.s.r,w - (MWh)	64.758.074
Contratação Líquida - PCL a.s.w,r - (MWh)	-65.244.387
Contratos de Venda Total - CQe,j - (MWh)	12.445.893
Contratos de Compra Total - CQe,j - (MWh)	77.690.281

Acrescenta que “*os dados acima também foram refletidos nas informações do balanço energético do referido mês (doc. nº 10), corroborando ter a Impugnante assumido a posição credora no MCP após o embate entre a energia contratada e a consumida*”.

Ressalta que “*a cessão da sobra de energia no MCP (486,313 MWh) foi comprovada pela emissão da NF de saída nº 740208 (doc. nº 11), afastando a*

imputação fiscal de que a empresa tomou energia no mercado de curto prazo e deveria cumprir as obrigações de pagamento do ICMS e emissão de NF de entrada”.

Destaca que, “malgrado o exemplo se refira ao mês 04/2018, vale consignar que as razões aqui expostas se aplicam a todos os demais meses objeto da imputação. Os relatórios da CCEE (doc. nº 09, cit.) e balanços energéticos (doc. nº 10, cit.), assim como as respectivas NFs de saída emitidas (doc. nº 11, cit.), revelam não ter havido a tomada de energia que ensejou as infrações descritas nos itens “a”, “b” e “c” do Auto de Infração, mas sim posição credora e a liquidação da cessão de sobra de energia no MCP”.

Argumenta que “as razões aqui expostas demonstram que o Fisco mineiro realmente pretende tributar, ao final, meros ajustes financeiros e de contabilização decorrentes da sistemática de funcionamento da CCEE, que apenas formalmente colocaram a Impugnante em situação devedora no seu perfil de agente, sem que sequer tenha havido a tomada e consumo de sobra de energia cedida por outrem no MCP”.

Pondera que “o próprio mecanismo do MCP deixa evidente que não há como um agente ocupar ao mesmo tempo, ao menos em relação ao bem energia, posição devedora e credora. Ou a energia contratada será menor que a efetivamente consumida, obrigando o agente a tomar a sobra de outrem na CCEE; ou a energia contratada será maior do que a consumida, forçando o agente a ceder a sua sobra a outrem na CCEE”.

Pontua que “a posição credora ou devedora de ordem financeira do agente não pode, por maior razão, ser confundida com a posição credora ou devedora em matéria de tomada ou cessão de energia e liquidação de direitos no âmbito do MCP, sob pena de total desvirtuação do fato gerador do ICMS. Ora, se nem mesmo a posição energética credora ou devedora no MCP atraem a tributação pelo ICMS, o que se dirá em relação à posição meramente financeira”.

Conclui, dessa forma, que é “imperioso, por mais este motivo, o cancelamento do crédito tributário referente aos itens “a”, “b” e “c” do Auto de Infração”.

No entanto, o que se verifica é que a Impugnante confunde o conceito de Balanço Energético com as posições financeiras devedoras ou credoras a serem liquidadas pela CCEE.

No processo da liquidação das diferenças, o primeiro passo da CCEE é o cálculo do balanço energético do “Perfil de Agente”.

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.

A título de exemplo, segue abaixo quadro exemplificativo relativo aos períodos questionados pela Impugnante, referente ao perfil de agente “APERAM” (a coluna “Balanço Energético” foi inserida pela Assessoria do CCMG):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BALANÇO ENERGÉTICO

Ano/Mês	Evento	CNPJ do Agente	Perfil de Agente	Classe do Perfil	Consumo Total - TRC a,s,r,w (MWh)	Contratos de Venda Total - (MWh)	Contratos de Compra Total - (MWh)	BALANÇO ENERGÉTICO (MWh)
					A	B	C	D = C - A - B
201804	2018_04 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	64.758,074	12.445,893	77.690,281	486,313
201810	2018_10 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	64.184,899	12.327,719	76.739,155	226,537
201812	2018_12 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	46.633,752	10.954,004	60.269,150	2.681,394
201903	2019_03 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	65.253,613	12.548,855	77.840,761	38,293
201904	2019_04 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	61.886,019	12.257,058	74.255,066	111,989
202003	2020_03 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	62.330,138	12.683,519	77.323,629	2.309,972
202005	2020_05 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	52.401,935	19.468,053	71.890,187	20,199
202006	2020_06 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	51.709,850	11.997,101	63.726,207	19,256
202010	2020_10 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	59.925,400	12.556,886	72.494,225	11,939
202011	2020_11 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	58.619,400	12.391,517	71.639,725	628,808
202012	2020_12 -CONTABILIZAÇÃO	33390170000189	APERAM	ConsumidorLivre	51.980,929	11.951,967	64.237,139	304,243

Um Balanço Energético positivo, caracteriza sobras de energia, enquanto um resultado negativo representa um déficit de energia do perfil do agente.

Essas sobras e déficits serão liquidadas pela CCEE, gerando as posições devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo (MCP), objeto das exigências relativas ao presente processo.

Todas as rubricas que compõem o balanço energético são valoradas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado por período de comercialização e para cada submercado, tendo como base o custo marginal de operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo homologados pela ANEEL, observado o disposto no art. 57 do Decreto nº 5.163/2004.

Essa valoração resulta no valor indicado na coluna denominada “Total Mensal do Resultado do Mercado de Curto Prazo”, conforme quadro abaixo, cujos dados foram extraídos de relatório emitido pela CCEE¹:

APURAÇÃO DAS POSIÇÕES DEVEDORAS OU CREDORAS - DEMAIS DÉBITOS E CRÉDITOS DO AGENTE

Ano/Mês	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$)
	A	B	C	D	E	F = A + B + C + D + E	G	H = F + G
201804	-80.806,22	-457.152,92	0,00	-6.895,41	0,00	-544.854,55	19.647.412,02	19.102.557,47
201810	58.267,69	-237.072,44	0,00	-145,62	0,00	-178.950,37	26.615.119,56	26.436.169,19
201812	243.865,08	-289.057,58	0,00	936,67	-0,70	-44.256,53	25.246.994,92	25.202.738,39
201903	35.369,68	-186.038,65	46,97	-12.896,94	-111,29	-163.630,23	21.160.240,97	20.996.610,74
201904	30.087,30	-313.440,41	10.715,42	-21.742,47	0,00	-294.380,16	20.334.027,88	20.039.647,72
202003	-617.174,33	-83.663,15	0,00	-1.002,18	-22.002,18	-723.841,83	28.443.221,66	27.719.379,83
202005	54.557,83	-13.081,20	0,00	-161.349,09	-10.604,70	-130.477,17	27.963.175,60	27.832.698,43
202006	-618.713,00	-1.032,64	58.133,83	-151.219,18	-11.276,89	-724.107,92	27.745.099,14	27.020.991,22
202010	-102.787,64	-633.499,95	0,00	1.026,79	-4.377,83	-739.638,63	28.879.695,76	28.140.057,13
202011	337.743,43	-1.177.354,57	0,00	-3.366,49	-22.590,96	-865.568,60	28.571.015,96	27.705.447,36
202012	-329.440,79	-1.925.273,38	0,00	-525,50	-11.885,63	-2.267.125,34	23.475.577,45	21.208.452,11

¹ Há, também, a possibilidade da existência da rubrica “Compensação do MRE - COMPENSAÇÃO_MRE a,m - (R\$)”, de acordo com a Classe de Perfil de Agente, não sendo este, porém, o caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que os dados relativos aos dois quadros acima, referentes a cada período de competência, são informados pela CCEE em uma única linha de uma mesma planilha (Pré-Fatura), sendo indicados separadamente apenas para fins explicativos.

Nas colunas “B” a “E” são inseridos outros débitos e créditos relativos à movimentação de energia elétrica, conforme as regras de comercialização de energia no MCP, como os encargos do sistema, por exemplo, devendo-se destacar que foram indicados apenas os valores não nulos referentes ao presente processo.

A coluna “Resultado Final” representa a soma aritmética do “Total Mensal do Resultado do Mercado de Curto Prazo” (coluna “A”) com os demais débitos e créditos (colunas “B” a “E”).

Por outro lado, na coluna “Ajustes” é inserido o valor global do total de débitos e créditos relativos a todos os demais valores não referentes às rubricas especificadas nas colunas “B” a “E”, remuneratórios ou não de energia, tributados ou não em contabilizações anteriores.

Da soma aritmética das colunas “Resultado Final” e “Ajustes”, obtém-se o “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, ponto de partida para a apuração das posições financeiras devedoras ou credoras do “Perfil de Agente”.

Desse valor (“Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”), devem ser excluídas todas as parcelas não remuneratórias de energia ou que já foram tributadas em liquidações anteriores, conforme as normas legais que regem a matéria, para fins de apuração das obrigações tributárias a serem observadas pelo contribuinte, de acordo com sua posição financeira, observado o critério do rateio de cargas, para cada estabelecimento associado ao perfil de agente (rateio proporcional da posição do perfil de agente, de acordo com o consumo de cada estabelecimento, em relação ao consumo total).

No caso do presente processo, as posições devedoras ou credoras foram apuradas tomando-se como referência os valores indicados na coluna “Resultado Final – Resultado a, m - (R\$)”, ou seja, do Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente, foram excluídos os montantes relativos à coluna “Ajustes (R\$)”, por terem sido considerados pelo Fisco como parcelas não remuneratórias de energia, como as multas por inadimplemento e juros bancários, por exemplo, e parcelas já tributadas em liquidações anteriores.

Assim, como já afirmado, 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/balanco energético), 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.

Portanto, como esclarecido, a Impugnante confunde o conceito de Balanço Energético com as posições financeiras devedoras ou credoras a serem liquidadas pela CCEE, especialmente quando afirma que “*não há como um agente ocupar ao mesmo tempo, ao menos em relação ao bem energia, posição devedora e credora*”.

Reitere-se: o balanço energético é apenas um ponto de partida para a apuração das posições financeiras devedoras ou credoras do agente, nada mais que isto.

Assim, independentemente do resultado de seu balanço energético, o contribuinte deve cumprir suas obrigações tributárias estabelecidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 c/c Resolução 4.956/16, relativamente às suas posições devedoras ou credoras na CCEE, quais sejam: (I) emitir a notas fiscais de entradas, com destaque do ICMS, e recolher o imposto devido referente às posições financeiras devedoras; (II) emitir notas fiscais de saídas, inerentes às posições financeiras credoras e estornar proporcionalmente os créditos de ICMS relativos às entradas da mesma mercadoria, na hipótese de seu balanço energético ser positivo, nos termos estabelecidos na Resolução nº 4.956/16.

Importante destacar que as posições devedoras são equiparadas a entradas adicionais de energia, ainda que o balanço energético seja positivo, uma vez que derivadas de débitos representativos de parcelas remuneratórias de energia (débitos superiores aos créditos vinculados às movimentações com energia).

A título de complementação, seguem abaixo as observações do Fisco sobre o tema em apreço:

Manifestação Fiscal.

“... A propósito, as disposições do Convenio ICMS 15/2007 foram incluídas no Capítulo III do Anexo IX do RICMS, artigos 45 a 53-N; e o inciso I do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS determina que a base de cálculo da NFe de entrada pela posição devedora no MCP da CCEE ou NFe de saída pela posição credora no MCP da CCEE é 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.

Portanto, o resultado financeiro da liquidação da CCEE, objeto da lide, não contém apenas as diferenças entre a produção e o consumo e o que foi contratado, eis que tal equação representa apenas o Balanço Energético cujo resultado é em MWh.

Na verdade, o valor a ser liquidado na CCEE contém além do valor do Balanço Energético convertido em reais com a utilização do PLD – Preço de Liquidação das Diferenças, os valores de todos os encargos na comercialização de energia elétrica, além de créditos que o agente tenha junto a CCEE.

Verifica-se na planilha ‘CFZ003 – Contabilização’ dos ‘Relatórios CCEE’, anexos ao Auto de Infração, que além do Balanço Energético que compreende a coluna ‘P- Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)’, são acrescentados outros

encargos, bastando verificar as colunas posteriores da mesma planilha, onde encontramos: Ajustes de Exposições Financeiras, Encargos Consolidados, Ajustes referente ao Alívio Retroativo, Ajuste Decorrente de Recontabilizações, Resultado Referente ao Excedente Financeiro da Energia de Reserva, Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO, etc.

Além do custo da energia elétrica disponibilizada ou adquirida do MCP da CCEE, que nada mais é do que o resultado do Balanço Energético que é valorado ao PLD-Preço de Liquidação das Diferenças, são incluídos no valor da liquidação outras despesas e encargos do SIN-Sistema interligado Nacional, o rateio dos valores devidos pelos inadimplentes junto a CCEE, além de ocorrem outros créditos advindos das negociações na CCEE, pelo que o inciso I da Clausula Segunda do Convenio ICMS 15/2007, reproduzido acima, determina como base de cálculo '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'.

Destá forma, reprisamos, a liquidação da CCEE compreende, além do Balanço Energético, outros encargos devidos pelo consumo da energia elétrica.

Portanto, nas NFe a serem emitidas para as diferenças apuradas no MCP da CCEE deverão conter o valor final da contabilização da CCEE, e não só o valor do Balanço Energético como defende a impugnante, donde se observa que a impugnante confunde déficit e sobra do MCP da CCEE que é o resultado do Balanço Energético em MWh, com posição devedora ou credora junto ao MCP da CCEE que é o valor financeiro a ser liquidado na CCEE ..." (Grifou-se)

Não obstante o supra transcrito, a Assessoria do CC/MG, por meio do item 02 do interlocutório de págs. 853/855, concedeu à Impugnante novo prazo para que esta apresentasse, não só em relação aos períodos acima, como também no tocante aos períodos que serão analisados no tópico seguinte, cálculos, dados e informações que pudessem contestar os valores de suas posições financeiras devedoras ou credoras utilizadas pelo Fisco no presente lançamento.

No entanto, da análise do documento anexado à sua manifestação (doc. 03), verifica-se que a Impugnante continua a sustentar a sua tese supra refutada, pois considera como posição financeira devedora ou credora o valor indicado na coluna "Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)" que, em apertada síntese, representa apenas a precificação do balanço energético do agente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desconsideradas as demais parcelas remuneratórias de energia, especialmente os encargos do sistema, confira-se (quadro parcialmente reproduzido):

DOC. 03 ANEXADO PELA IMPUGNANTE RELATIVO AO INTERLOCUTÓRIO

Mês/Ano	Quadro 1 - SUM001						Valor a liquidar pelo agente	Posição Devedora	Posição Credora
	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC a,m (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)			
2018/04	- 80.806,22	- 457.152,92		- 6.895,41		- 544.854,55	19.102.557,47	- 80.806,22	-
2018/10	- 58.267,69	- 237.072,44		- 145,62		- 178.950,37	26.436.199,75	-	58.267,69
2018/11	- 257.170,89	- 210.603,18		2.004,40		- 465.769,67	25.777.043,72	- 257.170,89	-
2018/12	243.865,08	- 289.057,58		936,67	0,70	- 44.256,53	25.202.738,39	-	243.865,08
2019/03	35.369,68	- 186.038,65	46,97	- 12.896,94	- 111,29	- 163.630,23	20.996.610,74	-	35.369,68
2019/04	30.087,30	- 313.440,41	10.715,42	- 21.742,47		- 294.380,16	20.039.647,72	-	30.087,30
2020/02	- 106.453,72		- 14.658,83		- 522,89	- 121.635,44	28.953.409,06	- 106.453,72	-
2020/03	- 617.174,33	- 83.663,15	- 1.002,18	- 22.002,18		- 723.841,84	27.719.379,82	- 617.174,33	-
2020/05	54.557,83	- 13.081,20	- 161.349,09	- 10.604,70		- 130.477,16	27.832.698,44	-	54.557,83
2020/06	- 618.713,00	- 1.032,64	58.133,83	- 151.219,18	- 11.276,89	- 724.107,88	27.020.995,46	- 618.713,00	-
2020/07	- 12.974,45	- 33.783,50		- 41.707,78	- 25.831,91	- 114.297,64	27.091.988,21	- 12.974,45	-
2020/10	- 102.787,64	- 633.499,95		- 1.026,79	- 4.377,83	- 739.638,63	28.140.057,13	- 102.787,64	-
2020/11	337.743,43	- 1.177.354,57		- 3.366,49	- 22.590,96	- 865.568,59	27.705.447,37	-	337.743,43
2020/12	- 329.440,79	- 1.925.273,38		- 525,50	- 11.885,63	- 2.267.125,30	21.208.452,15	- 329.440,79	-

Como já afirmado, além do custo da energia elétrica disponibilizada ou adquirida no MCP da CCEE, que nada mais é que o resultado do Balanço Energético valorado pelo PLD (Preço de Liquidação das Diferenças), são incluídos no valor da liquidação outros encargos do SIN (Sistema interligado Nacional), assim como créditos relativos às movimentações de energia elétrica.

Conforme informação contida no sítio eletrônico da própria CCEE² “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 CCEE³ 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

² 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

³ 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

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.

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)

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.

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.

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 “Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)”, “Resultado Referente ao Excedente Financeiro da Energia de Reserva - RES_EXCD_ER a,m (R\$)”, “Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC 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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Todas as parcelas consideradas no feito fiscal, para fins de apuração da posição do agente no Mercado de Curto Prazo, estão indicadas na aba “I – Pré-Fatura EE CCEE” da planilha “PS_6870133420352_2018 a 2020”, cujos dados foram extraídos dos relatórios repassados à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais -SEF/MG 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 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.

Reitere-se que a Resolução nº 4.956/16, com respaldo no Convênio ICMS nº 15/07 e no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, estabelece que, para determinação da posição credora ou devedora, 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.

Resolução nº 4.956/016

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 (MCSO), 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Como se vê, o que a Impugnante denomina de “*oscilações de preço da energia*” referem-se a parcelas remuneratórias de energia elétrica, que compõem os valores de suas posições financeiras devedoras ou credoras.

Conclui-se, portanto, que o critério adotado pela Impugnante, para fins de apuração de suas posições financeiras devedoras ou credoras, equivalente ao valor da coluna “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)”, não encontra respaldo na legislação vigente.

- Alegações quanto à “Terceira imputação: emissão de NFs de entrada com base de cálculo menor do que a prevista na legislação em relação às sobras de energia tomadas no MCP (posição devedora). Inexistência da infração, primeiro porque não há operação de circulação de energia a ensejar a emissão de NF e recolhimento do ICMS; segundo porque, nos meses 03/2020 e 06/2020, não houve efetiva tomada de energia no MCP, mas sim a cessão de sobra a outro agente. Necessidade de cancelamento da multa isolada”.

Além de reafirmar questões relativas à hipotética não ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações no MCP (“cessão de direitos”), já refutadas anteriormente, a Impugnante alega que “*as NFs de entrada relativas a 03/2020 e 06/2020 foram emitidas apenas em razão de ajustes contábeis/financeiros decorrentes das oscilações do preço da energia na CCEE, que colocaram a Impugnante apenas formalmente na posição devedora entendida como tributável pelo Fisco*”.

Acrescenta que “*a posição devedora da Impugnante, portanto, foi de índole exclusivamente financeira, não tendo havia sequer o consumo e a consequente entrada de energia tomada na esfera do MCP. Pelo contrário, nos meses 03/2020 e 06/2020 o balanço energético da Impugnante foi positivo, comprovando que ela consumiu menos energia do que a contratada bilateralmente e, portanto, cedeu a sobra não consumida no MCP (posição energética credora)*”, ou seja, sua posição financeira devedora “*foi de índole exclusivamente financeira, não tendo havia sequer o consumo e a consequente entrada de energia tomada na esfera do MCP. Pelo contrário, nos meses 03/2020 e 06/2020 o balanço energético da Impugnante foi positivo, comprovando que ela consumiu menos energia do que a contratada bilateralmente e, portanto, cedeu a sobra não consumida no MCP (posição energética credora)*”.

Conclui, nessa linha, que “*não estava obrigada à emissão das NFs de entrada nos meses 03/2020 e 06/2020, por sequer ter tomado/consumido no MCP energia superior àquela contratada bilateralmente e inteiramente tributada pelo ICMS, não há como imputar-lhe a infração de ‘consignação em documento fiscal de valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação’, motivo pelo qual deve ser cancelada a respectiva multa isolada*”.

Rejeitam-se, no entanto, os argumentos da Impugnante, pois, embora tenha apresentado um balanço energético positivo, sua posição financeira foi devedora em ambos os períodos, equiparada a uma entrada adicional de energia elétrica, em vez que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorrente de débitos e créditos relativos a parcelas remuneratórias de energia (vide resumo da Pré-Fatura infra transcrita).

Ano/Mês	Perfil de Agente	Classe do Perfil	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)
202003	APERAM	ConsumidorLivre	-617.174,33	-83.663,15	0,00	-1.002,18	-22.002,18	-723.841,83
202006	APERAM	ConsumidorLivre	-618.713,00	-1.032,64	58.133,83	-151.219,18	-11.276,89	-724.107,92

Aliás, a própria Impugnante reconheceu que emitiu notas fiscais de entradas relativas aos períodos em questão, porém, conforme demonstrado pelo Fisco na planilha “PS_6870133420352_2018 a 2020” (aba “XII – Análise da Contabilização”), cujos dados encontram-se abaixo parcialmente reproduzidos, as bases de cálculo nelas consignadas foram inferiores à estabelecida na legislação:

MÊS	Contabilização da Carga (C=BxA)	NFE A SER EMITIDA				NF EMITIDA				DIFERENÇAS	
		Posição	NF	BC	ICMS a recolher	Número	E/S	Valor	ICMS Destacado	ICMS	BC a menor Entr
				(D=C/0,82)	(E=Dx18%)			(F)	(G)		
202003	-723.841,83	D	E	882.733,94	158.892,11	77448	E	752.651,62	135.477,29	23.414,82	130.082,32
202006	-724.107,92	D	E	883.058,44	158.950,52	78404	E	754.528,05	135.815,05	23.135,47	128.530,39

Observe-se que as bases de cálculo adotadas pela Impugnante referem-se aos valores relativos ao “Total Mensal do Mercado de Curto Prazo”, com a inserção do ICMS, à alíquota de 18% (dezoito por cento), em sua apuração.

Contudo, como ressaltado no item anterior, esse critério não encontra respaldo na legislação vigente, pois o valor relativo à coluna “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)” da pré-fatura emitida pela CCEE é apenas um ponto de partida para a apuração das posições financeiras devedoras ou credoras, uma vez que há outros débitos e créditos remuneratórios de energia que compõem essas posições do Perfil de Agente.

Como já afirmado, o que a Impugnante denomina de “*oscilações de preço da energia*” referem-se a parcelas remuneratórias de energia elétrica, que compõem os valores de suas posições financeiras devedoras ou credoras.

Ressalte-se que os meses de março e junho de 2020 foram objeto do interlocutório supracitado, não tendo a Impugnante apresentado argumentos ou informações, reforçados por documentação comprobatória, emitida pela CCEE, que pudessem contraditar o feito fiscal.

Correto, portanto, o procedimento fiscal.

- Alegações quanto à “Quarta e quinta imputações: falta de emissão da NF de saída e de estorno dos créditos do ICMS proporcionais às saídas de energia sem incidência do imposto (posição credora no MCP). Inexistência das infrações, pois a sobra de energia cedida pela Impugnante já sofreu a incidência do ICMS e não há se falar em nova circulação de saída subsequente, não tributada ou isenta. Manutenção

dos créditos como compensação pelo ICMS pago sobre a energia não consumida/circulada”.

A própria descrição do tópico, corroborada pelos argumentos constantes na peça impugnatória, demonstram que a Impugnante insiste em teses já refutadas anteriormente.

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

Logo, a comercialização da energia elétrica inerente às posições credoras está sujeita à não incidência do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição da República de 1988 (CR/88) e art. 3º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96.

CR/88

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

[...]

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

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CR/88, assim como no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, que estabelecem a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída subsequente amparada pela não incidência do ICMS.

CR/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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 citados anteriormente, estabelecem expressamente o estorno dos créditos, na hipótese de o balanço energético ser positivo, e a emissão de nota fiscal de saída em casos da espécie.

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

Assim, ao contrário das alegações da Impugnante, inexistente qualquer contradição na presente autuação, no tocante à exigência do ICMS, relativamente às posições devedoras na CCEE, e ao estorno de crédito inerente às posições credoras.

Já se demonstrou, também, que inexistente *bis in idem* nas operações em apreço e que a cessão de direitos a que faz alusão a Impugnante ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia, independentemente de sua entrada física no estabelecimento autuado.

- Alegações quanto à “inexistência da cessão de energia no MCP apta a configurar a saída sobre a qual o Fisco pretende exigir a emissão de NF. A Impugnante tomou energia nos meses 02/2019 e 08/2020. A posição credora (positiva) considerada pelo Fisco foi gerada unicamente pelas oscilações do preço da energia na CCEE”.

A Impugnante argumenta que *“outro fundamento impede a exigência de emissão de NF de saída pela suposta cessão de energia no MCP: nos meses apontados no item “d” do Auto de Infração, a Impugnante não cedeu qualquer sobra de energia a outro agente, mas, muito pelo contrário, tomou os excedentes de terceiros no referido mercado (posição devedora)”.*

Acrescenta que *“o valor positivo a liquidar, que colocou a Impugnante na posição credora considerada pelo Fisco, também decorreu (tal como exposto no item III.2.2.1) das oscilações de preço da energia inerentes à CCEE e dos ajustes feitos no Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente, e não da cessão de energia. Assim, formalmente a Impugnante assumiu posição credora, mas materialmente tomou no MCP parte da potência energética contratada e não consumida por outro agente (posição devedora), como mostram os relatórios da CCEE (doc. nº 09, cit.)”.*

Conclui que as razões por ela expostas *“demonstram que o Fisco mineiro realmente pretende atribuir efeitos tributários a meros ajustes financeiros e de contabilização decorrentes da sistemática de funcionamento da CCEE, que apenas*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalmente colocaram a Impugnante em situação credora no seu perfil de agente, sem que tenha havido a cessão de sobra de energia no MCP. Imperioso, por mais este motivo, o cancelamento do crédito tributário referente ao item ‘d’ do Auto de Infração” (meses de fevereiro de 2019 e agosto de 2020).

No entanto, assim como nos itens precedentes, a Impugnante insiste em teses já refutadas anteriormente.

Ressalte-se que os meses de fevereiro de 2019 e agosto de 2020 foram objeto do item 02 do interlocutório de págs. 853/855, já analisado anteriormente, não tendo a Impugnante apresentado argumentos ou informações, reforçados por documentação comprobatória, emitida pela CCEE, que pudessem contraditar o feito fiscal.

Naquela oportunidade, foi afirmado que a Impugnante considera como posição financeira devedora ou credora o valor indicado na coluna “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)” que, em apertada síntese, representa apenas a precificação do balanço energético do agente, desconsiderados os demais débitos e créditos remuneratórios de energia.

Foi afirmado, ainda, que as “*oscilações de preço da energia*”, a que faz alusão a Impugnante, referem-se a parcelas remuneratórias de energia elétrica, que compõem os valores de suas posições financeiras devedoras ou credoras.

Concluiu-se que o critério adotado pela Impugnante, para fins de apuração de suas posições financeiras devedoras ou credoras, equivalente ao valor da coluna “Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)”, não encontra respaldo na legislação vigente.

No caso dos meses citados pela Impugnante, apesar de seu balanço energético ter sido deficitário, suas posições financeiras foram credoras.

Dessa forma, deveriam ter sido emitidas as notas fiscais de saída, nos termos estabelecidos no art. 53-F e na Resolução nº 4.956/16, obrigação esta não observada 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:

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

Resolução nº 4.956/016

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 Déficits (MCSD), deverá ser considerado o Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente informado 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:

[...]

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

Rejeitam-se, portanto, os argumentos da Impugnante.

- Alegação de que “o índice de estorno deve ser aplicado apenas sobre os créditos da energia elétrica tomada no âmbito da CCEE, conforme se extrai da Resolução mineira nº 4.956/16”.

A Impugnante relata que, “da planilha VII do arquivo ‘PS_6870133420352_2018 a 2020’, depreende-se que, para apurar o índice de estorno dos créditos de ICMS vinculados às cessions de energia no MCP (posição credora), a Fiscalização considerou todas as contratações/aquisições de energia pela Impugnante, e não apenas aquela eventualmente tomada no MCP da CCEE (excedente de energia de outro agente)”.

Acrescenta que, “a partir da relação entre o resultado positivo do balanço energético (que traduz a sobra de energia em MWh) e a quantidade total de energia adquirida pela Impugnante via contratos bilaterais, a i. Autoridade Fiscal apurou o índice de estorno e o aplicou sobre os créditos do ICMS apropriados por todas as entradas de energia no período, independentemente da sua origem”.

No entanto, a seu ver, “essa metodologia adotada pela Fiscalização, provavelmente escorada numa visão básica e isolada do inciso I do art. 3º da Resolução nº 4.956/16, não se sustenta em face da interpretação sistemática dos demais dispositivos dessa norma”, oportunidade em que reproduz o art. 3º, inciso I da mencionada Resolução:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira;

Salienta que “a leitura açodada do inciso I poderia conduzir à equivocada conclusão de que, para apurar o índice de estorno, deveriam de fato ser consideradas todas as aquisições de energia efetuadas pela Impugnante no período, independentemente da origem (se no MCP ou fora dele), devido à menção genérica feita ‘às entradas de energia elétrica no estabelecimento’”.

Contudo, na sua visão, o equívoco dessa conclusão “decorre do fato de que o inciso I não pode ser interpretado isoladamente da regra enunciada pelo caput do dispositivo. E a regra do caput do art. 3º, como visto acima, traz como ponto de partida do estorno o Balanço Energético positivo do agente, que, conforme definição do § 1º do mesmo artigo, é o resultado das operações com energia elétrica evidentemente realizadas no âmbito da CCEE”:

§ 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: (grifou-se).

Ressalta que “essa interpretação sistemática é complementada pela redação do § 2º do art. 3º, a quem coube a definição do ‘Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido’. Segundo o dispositivo, o índice corresponde ao ‘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’”.

Pondera que, “se do preâmbulo da Resolução nº 4.956/16 se extrai que ela foi editada para reger as obrigações, principal e acessória, ‘nas liquidações no Mercado de Curto Prazo e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits – MCSD’ ocorridas na CCEE, não há como se admitir que este normativo (sobretudo o seu art. 3º, inciso I) tenha abrangido os contratos de aquisição de energia celebrados fora do MCP”.

Destaca que a questão em tela “já foi analisada pela 1ª Câmara deste eg. Conselho de Contribuintes, que afastou o restritivo e equivocado entendimento do Fisco mineiro em relação à apuração do índice de estorno dos créditos de ICMS, no acórdão nº 23.397/19/1º”, verbis:

“ADEMAIS, A RESOLUÇÃO COM UM TODO TRATA ESPECIFICAMENTE DAS OPERAÇÕES NO ÂMBITO DA CCEE, COMO SE INFERE DE SEU CONTEÚDO E COMO BEM RESUME SUA EMENTA:

(...)

DESSA FORMA, NÃO SERIA RAZOÁVEL INTERPRETAR QUE A RESOLUÇÃO QUE BUSCOU ESTABELECE UM CRITÉRIO ESPECÍFICO PARA AS OPERAÇÕES NA CCEE E DEFINIU UM INDICADOR DE ESTORNO A PARTIR DE DADOS ESPECÍFICOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSAS OPERAÇÕES, DETERMINASSE SUA APLICAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE ENERGIA FORA DESSE ÂMBITO, QUE NÃO TÊM NENHUMA RELAÇÃO COM AS SAÍDAS SEM INCIDÊNCIA DE ICMS QUE MOTIVAM O ESTORNO DO CRÉDITO.

PORTANTO, O ÍNDICE DE ESTORNO APURADO DEVE SER APLICADO SOMENTE SOBRE OS CRÉDITOS DE ENERGIA HAVIDOS EM OPERAÇÕES NO ÂMBITO DA CCEE, DEVENDO-SE, POR CONSEQUENTE, SER EXCLUÍDAS DOS CÁLCULOS, EM TODOS OS PERÍODOS DA AUTUAÇÃO, AS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA PELA CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DO ESTORNO DE CRÉDITO OS VALORES RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA DA EMPRESA CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS EDMAR PIERI CAMPOS (REVISOR) E MARCELO NOGUEIRA DE MORAIS.”

Conclui, dessa forma, que, *“considerando que a Impugnante adquire energia tanto no mercado de curto prazo da CCEE, como também por meio dos contratos bilaterais que firma com outros agentes livres (doc. nº 07, cit.), devem ser excluídas da base para cálculo do estorno todas as aquisições de energia elétrica realizadas fora do MCP da CCEE”*.

No entanto, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar que o art. 3º, inciso I da Resolução nº 4.956/16 estabelece que, 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 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.

Por sua vez, o § 2º do mesmo artigo, define como 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.

Ora, se o índice de estorno faz referência à quantidade total de energia elétrica adquirida mediante contratos bilaterais registrados na CCEE, a conclusão lógica é que o estorno deve ser efetuado sobre a totalidade do imposto apropriado, relativo às notas fiscais de entradas vinculadas a esses contratos bilaterais, mesmo porque não há estorno de créditos em relação ao “excedente de energia de outro agente”, como aventado pela Impugnante, mas sim exigência de recolhimento do ICMS devido, por se tratar de posição devedora, equiparada a uma entrada adicional de energia, em relação ao total adquirido mediante contratos bilaterais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No acórdão mencionado pela Impugnante, a decisão foi no sentido de que, constatada posição credora no MCP da CCEE, os créditos de energia elétrica, sujeitos ao estorno, deveriam se restringir à energia elétrica negociada através de contratos bilaterais (Ambiente de Contratação Livre - ACL), excluindo-se do estorno a energia adquirida no Ambiente de Contratação Regulado (ACR), isto é, excluindo-se os créditos relativos às notas fiscais emitidas pela distribuidora de energia à qual o estabelecimento consumidor estiver vinculado (estabelecimento associado ao perfil de agente).

Por esse motivo, foi determinada a exclusão dos cálculos dos créditos referentes às notas fiscais emitidas pela CEMIG Distribuição S.A., confira-se:

ACÓRDÃO Nº 23.397/19/1ª

“... A IMPUGNANTE CONTESTA O FATO DE QUE O ÍNDICE DE ESTORNO FOI APLICADO, NÃO SOMENTE AOS CRÉDITOS POR AQUISIÇÕES DE ENERGIA NA CCEE, MAS TAMBÉM AQUELES HAVIDOS POR AQUISIÇÕES NO AMBIENTE REGULADO. SOBRE ISSO, A FISCALIZAÇÃO SUSTENTA SEU PROCEDIMENTO NA REDAÇÃO DO INCISO I DO ART. 3º DA CITADA RESOLUÇÃO, QUE FALA EM ENTRADAS DE ENERGIA, SEM ESPECIFICAR SUA ORIGEM:

[...]

DESSA FORMA, NÃO SERIA RAZOÁVEL INTERPRETAR QUE A RESOLUÇÃO QUE BUSCOU ESTABELECE UM CRITÉRIO ESPECÍFICO PARA AS OPERAÇÕES NA CCEE E DEFINIU UM INDICADOR DE ESTORNO A PARTIR DE DADOS ESPECÍFICOS DESSAS OPERAÇÕES, DETERMINASSE SUA APLICAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE ENERGIA FORA DESSE ÂMBITO, QUE NÃO TÊM NENHUMA RELAÇÃO COM AS SAÍDAS SEM INCIDÊNCIA DE ICMS QUE MOTIVAM O ESTORNO DE CRÉDITO.

PORTANTO, O ÍNDICE DE ESTORNO APURADO DEVE SER APLICADO SOMENTE SOBRE OS CRÉDITOS DE ENERGIA HAVIDOS EM OPERAÇÕES NO ÂMBITO DA CCEE, DEVENDO-SE, POR CONSEQUENTE, SER EXCLUÍDAS DOS CÁLCULOS, EM TODOS OS PERÍODOS DA AUTUAÇÃO, AS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA PELA CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.” (GRIFOU-SE).

No caso do presente processo, o estorno efetuado pelo Fisco se restringiu às notas fiscais referentes aos contratos bilaterais registrados na CCEE, conforme demonstrado nas abas “V – Nf-e Emissão Fornecedor” e “XII – Análise da Contabilização”, colunas “Z, AA e AB”, do arquivo denominado “PS_6870133420352_2018 a 2020”, elaborado pelo Fisco.

Importante destacar que o questionamento da Impugnante foi objeto do item 01, do interlocutório de págs. 853/855.

Em atenção à medida, a Impugnante informou que, estava apresentando “a planilha Excel anexa (doc. 02), listando todas as notas fiscais de aquisição de energia elétrica realizada por meio de contratos bilaterais, portanto fora do MCP da CCEE. Vale ressaltar que a planilha traz todos os elementos solicitados pela Assessoria na tabela modelo proposta no despacho interlocutório exarado”.

A documentação acostada aos autos pela Impugnante corroborou o entendimento acima exposto, no sentido de que o estorno efetuado pelo Fisco se restringiu às notas fiscais referentes aos contratos bilaterais registrados na CCEE, pois os valores mensais dos créditos listados no mencionado “doc. 02” são exatamente os mesmos lançados na planilha elaborada pelo Fisco.

Correto, portanto, o procedimento fiscal.

- Alegação de que “A Fiscalização desconsiderou os estornos de créditos realizados pela Impugnante sobre a energia elétrica adquirida, conforme a determinação contida em regime especial próprio e dos clientes aos quais aderiu. Necessidade de abatimento dos valores já estornados, conforme reconheceu a própria Administração Tributária em autuação anterior”.

Com relação ao presente tópico, há que se destacar, inicialmente, que o Fisco acatou os argumentos da Impugnante e retificou o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação infra transcrito:

Termo de Reformulação do Lançamento.

“... Nos termos do art. 145 inciso I e III, c/c inciso V do art. 149, todos do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em razão de acatamento parcial da impugnação apresentada.

Após análise dos argumentos apresentados na impugnação a Fiscalização entendeu que assiste razão a Impugnante em relação ao abatimento no valor da exigência do ICMS a estornar, da parcela de crédito de energia elétrica contida nos estornos escriturados relativos aos RET em que a autuada é aderente ou beneficiária.

Desta forma, ficam alterados os seguintes itens do ‘Relatório Complementar do Auto de Infração’ anexo ao Auto de Infração, que passam a ter a seguinte redação:

[...]

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução de R\$... no valor do crédito tributário, devido à redução no valor do ICMS e da Multa de Revalidação aplicada na alínea “F” do item “7.1 – Irregularidades Apuradas” do “Relatório Complementar do Auto de Infração”, remanescendo o crédito tributário de R\$..., pelo que anexamos novo arquivo “PS_6870133420352_2018 a 2020” em substituição aquele constante da alínea “f” do item “7.10. Anexos” do Relatório Complementar do Auto de Infração.

Considerando que os demais itens do lançamento permanecem inalterados, fica o Sujeito Passivo intimado da reabertura do prazo para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário por 10 (dez) dias, nos termos do artigo 120,

inciso II e § 2º, do RPTA – Decreto 44.747 de 03/03/2008.” (Grifou-se)

A Impugnante, no entanto, alega que houve “*erro de cálculo cometido pela fiscalização. na apuração dos percentuais de estorno dos RETs próprio e de terceiros a fiscalização considerou as operações realizadas mês a mês, e não nos últimos 12 meses (incluindo o período no qual se efetiva o estorno) conforme determinam os RETs*”.

Nesse sentido, a Impugnante apresentou os seguintes argumentos:

Impugnação.

“Conforme se antecipou, a Fiscalização reconheceu ter exigido indevidamente o estorno do ICMS e respectiva multa de revalidação calculada sobre ele, pois deixou de abater do montante principal os valores do ICMS que já haviam sido estornados pela Impugnante em razão dos RETs de que é beneficiária (próprio) ou aderente (de terceiros).

Contudo, para o cálculo da proporcionalidade das operações beneficiadas e não beneficiadas pelos RETs e conseqüente determinação do percentual de estorno do ICMS, a Fiscalização tomou como base as operações realizadas em cada mês (ou seja, mês a mês), e não é isso o que determinam os RETs próprio e de terceiros aos quais a Impugnante aderiu.

Da análise do RET da própria Impugnante (nº 45.000005162-01 – doc. 02), extrai-se que o parágrafo único do art. 20 dispõe, de forma expressa, que para o cálculo da proporcionalidade e percentual de estorno do ICMS “serão consideradas as operações realizadas nos 12 (doze) últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetiva o estorno”, ou seja, o mês presente e os 11 (onze) meses anteriores:

[...]

Conclui-se, portanto, que ao apurar o percentual de estorno do ICMS com base na proporcionalidade das operações realizadas mês a mês pela Impugnante, e não conforme as regras dos RETs próprio e de terceiros, a Fiscalização incorreu no erro de cálculo que resultou na reformulação a menor do crédito tributário.

Para contribuir com o trabalho da Fiscalização, a Impugnante elaborou a planilha anexa (doc. 05), na qual já indicou os percentuais/índices para estorno do ICMS (com base no seu RET e nos RETs de terceiros aos quais aderiu), considerando no cálculo da proporcionalidade o determinam os RETs: operações realizadas no mês do estorno e nos 11 (onze) meses

anteriores a ele. Vide, para tanto, a aba 'Estorno_Consolidado'.

[...]

Diante do exposto, a Impugnante pede a revisão dos cálculos realizados pela Fiscalização, para que sejam considerados os percentuais corretos de estorno do ICMS – tanto em relação ao RET próprio quanto aos RETs de terceiros – e novamente reformulado o crédito tributário, sem prejuízo da análise e julgamento das demais razões de defesa deduzidas na Impugnação e que conduzem à integral anulação do crédito tributário referente à infração 'f' descrita no Relatório Complementar do Auto de Infração." (Grifou-se)

O Fisco, por sua vez, assim se pronunciou sobre a questão:

Manifestação Fiscal.

"... Quanto a solicitação para deduzir do valor do ICMS a estornar pela posição credora no MCP, os estornos realizados nos créditos de ICMS relativos aos RET em que a Autuada é requerente ou aderente, verifica-se que o "Termo de Reformulação do Lançamento" de 20/11/2022 atendeu a Impugnante.

Entretanto, quanto a afirmação da necessidade levantamento do percentual do estorno com base nos últimos 12 meses, temos que a Impugnante está equivocada.

Conforme planilha "XX-% Vendas Não Beneficiadas" do arquivo "PS_6870133420352_2018 a 2020" anexo ao "Termo de Reformulação do Lançamento" de 20/11/2022, verifica-se que do valor das vendas mensais foi deduzido o valor das vendas beneficiadas com RET próprio e de terceiros, para se encontrar o valor mensal das vendas não beneficiadas.

A Autuada demonstra estar cumprindo corretamente as disposições dos RET, apurando mensalmente o estorno dos créditos de ICMS pelas aquisições dos insumos nos últimos 12 meses, inclusive o mês da competência em que se realiza o estorno.

No caso presente do estorno quando a Autuada apresentou posição credora do MCP da CCEE, além de Balanço Energético Positivo, o estorno refere-se a parcela do crédito de ICMS da energia elétrica adquirida e constante dos contratos de compra e das NFe de aquisição, mas que foi transacionada no MCP da CCEE sem débito do imposto.

Como os RET em que a Autuada participa exigem o estorno dos créditos dos insumos utilizados na

produção de mercadorias beneficiadas, inclusive pela aquisição de energia elétrica, ou seja, limita o crédito de energia elétrica ao percentual das mercadorias não beneficiadas, não seria correto exigir novamente o estorno dos créditos da energia elétrica que já foram levados em consideração quando do estorno dos créditos do RET.

Assim, apuramos o percentual mensal das vendas não beneficiadas, considerando que em relação as mercadorias beneficiadas o estorno já fora efetuado, e utilizamos este mesmo percentual nas entradas mensais de energia elétrica.

Portanto, o percentual de vendas das mercadorias não beneficiadas foi utilizado no ICMS a ser estornado pela posição credora do MCP da CCEE quando o Balanço Energético foi positivo.

Desta forma, se confunde a Impugnante, pois os RET exigem o estorno dos créditos dos insumos pela média das aquisições dos últimos 12 meses; enquanto a exigência do estorno dos créditos de energia elétrica quando se apura posição credora do MCP da CCEE e Balanço Energético Positivo, não há cálculo de média dos últimos 12 meses, sendo utilizado o percentual das aquisições que serviram para produção de mercadorias não beneficiadas, calculadas a partir do percentual mensal das vendas não beneficiadas ...”

Em que pesem os argumentos do Fisco, verifica-se assistir razão à Impugnante.

O mais correto, nesse caso, seria o Fisco intimar o contribuinte a comprovar os valores mensais de energia elétrica que foram por ele estornados, em função das normas estabelecidas nos Regimes Especiais.

No entanto, como isso não ocorreu, os créditos a serem deduzidos devem ser calculados de acordo com os percentuais apurados pela Impugnante em sua escrita fiscal, ou seja, o valor remanescente do crédito a ser glosado deve ser proporcional ao percentual não estornado pelo contribuinte.

Dessa forma, a glosa deve ser realizada de acordo com os índices indicados pela Impugnante (Doc. 05), conforme exemplos infra reproduzidos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mês/Ano	Percentual Estorno - RE Próprio	Percentual Estorno - Cliente	Total Estorno	Índice
mar/18	19,51%	5,69%	25,20%	0,7480
abr/18	19,41%	5,84%	25,25%	0,7475
mai/18	19,08%	6,13%	25,21%	0,7479
jun/18	19,25%	6,58%	25,83%	0,7417
jul/18	19,54%	6,58%	26,12%	0,7388
ago/18	19,81%	5,99%	25,80%	0,7420
set/18	19,46%	6,24%	25,70%	0,7430
out/18	19,58%	6,54%	26,12%	0,7388
nov/18	19,72%	6,64%	26,36%	0,7364
dez/18	20,43%	7,15%	27,58%	0,7242

- Alegação quanto à “Sexta imputação: emissão de NFs de saída com valor de operação diverso do previsto na legislação em relação às sobras de energia cedidas no MCP. Inexistência da infração, primeiro porque não há operação de circulação de energia a ensejar a emissão de NF; segundo porque, nas NFs emitidas para atender à exigência do Fisco, a Impugnante observou fielmente o disposto na legislação quanto ao valor de operação a ser consignado no documento fiscal. Necessidade de cancelamento da multa isolada”.

Quanto ao presente tópico, há que se destacar que as alegações da Impugnante quanto à hipotética não ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações no MCP (“cessão de direitos”), já foram refutadas anteriormente.

Feita essa observação, passa-se à análise dos demais argumentos da Impugnante.

A Impugnante afirma que, “em relação às NFs de saída emitidas para atender à exigência do Fisco mineiro, nos meses de 07/2019 a 09/2019, não há se cogitar em consignação de valor de operação diverso do previsto na legislação. Pelo contrário, a Impugnante observou literalmente ao que determinam os normativos editados pelo Poder Executivo mineiro”.

Ressalta, nesse sentido, que “o valor de operação a ser consignado na NF de saída, relativamente à sobra de energia cedida no MCP, é determinado pela interpretação conjunta do art. 1º, caput e § 1º e art. 2º, caput e §§ 1º e 2º da Resolução nº 4.956/16; e do art. 53-F, § 1º, do Anexo IX do RICMS”.

Afirma que, “nos termos do caput e inciso I do art. 53-F, o agente sujeito às liquidações do MCP, em caso de posição credora, emitirá NF de saída em relação à sobra da energia cedida, devendo 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”.

Acrescenta que “a redação do citado dispositivo é replicada pelo § 1º do art. 1º da Resolução nº 4.956/16 e complementada pelo texto dos §§ 1º e 2º do seu art. 2º, segundo os quais o Valor a Liquidar pelo Perfil do Agente (ou valor final da contabilização da CCEE por perfil de agente), após ser apurado conforme a regra do § 1º do art. 1º e distribuído entre os estabelecimentos associados ao perfil de agente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

'será informado como valor da operação' nas NFs de saída em caso de posição credora”.

Expõe que “o valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente é aquele lançado no quadro 4 do relatório de liquidação emitido pela CCEE, que contém o valor total a ser liquidado. Por seu turno, ‘as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência’ estão indicadas no quadro 3 do relatório, sob a rubrica ‘Encargo Liquidação MCP - Original – Principal’. Logo, o valor de operação a ser consignado na NF de saída corresponde ao resultado da subtração entre essas parcelas”.

Relata que, “dos relatórios da CCEE emitidos de julho a setembro de 2019 (doc. nº 09, cit.), nota-se que a Impugnante observou fielmente a legislação. Tomando como exemplo o relatório de julho, veja que o valor final da contabilização da CCEE atingiu R\$ 20.382.004,29, dos quais foram deduzidos os ajustes de inadimplência de R\$ 19.339.852,35, resultando no valor de operação de R\$ 1.042.151,94. E o valor consignado pela Impugnante na NF de saída nº 845125 foi precisamente de R\$ 1.042.151,94 (doc. nº 14)”.

Quadro 4 - SUM001					
Agente: APERAM					
CNPJ do Agente: 33390170000189					
Evento: 2019_07 - CONTABILIZAÇÃO					
Valor a liquidar pelo agente - V_TOT_LIQUI a,m - (R\$)					20.382.004,29
Quadro 3 - SUM001					
Agente: APERAM					
CNPJ do Agente: 33390170000189					
Evento: 2019_07 - CONTABILIZAÇÃO					
Encargo Liquidação MCP - Original - Principal	2019/06	19.339.852,35	4,49		19.339.856,84

Destaca que “o exame da coluna ‘L’ da Planilha ‘XII-Análise da Contabilização’ do arquivo ‘PS_6870133420352_2018 a 2020’ mostra que a Fiscalização não considerou a redação do § 1º do art. 53-F e dos arts. 1º e 2º da Resolução nº 4.956/16 para determinar o valor de operação, pois adotou o resultado da energia liquidada sem exclusão das parcelas relativas aos ajustes de inadimplência. Este valor consta da parte final do quadro 1 do relatório de liquidação da CCEE”, conforme abaixo:

Resultado Preliminar - RES_PRE a,m - (R\$)	1.084.698,74
Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	1.084.698,74

Conclui, dessa forma, que, “demonstrado que a Impugnante determinou o valor de operação a ser consignado na NF de saída exatamente como determina a legislação, não procede a infração descrita no item ‘e’ do relatório do Auto de Infração, motivo pelo qual deve ser cancelada a respectiva multa isolada”.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

Como já afirmado, o Fisco adotou como posições financeiras credoras do estabelecimento autuado o valor informado na coluna “Resultado Final – Resultado a,m – (R\$)” das Pré-Faturas emitidas pela CCEE, ou seja, foram excluídas do “Valor a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Liquidar pelo Perfil de Agente” todas as parcelas relativas à coluna “Ajustes - (R\$)”, por serem consideradas como não remuneratórias de energia ou já tributadas em liquidações anteriores, nos termos estabelecidos no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 c/c Resolução nº 4.956/16, conforme quadros a seguir:

DADOS DA PRÉ-FATURA DA CCEE										
Ano/Mês	Perfil de Agente	Classe do Perfil	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Total de Ajustes referente ao Alívio Retroativo - TAJ_AR a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$)
201907	APERAM	ConsumidorLivre	1.465.732,78	-1,18	0,00	-381.032,86	0,00	1.084.698,74	19.297.305,55	20.382.004,29
201908	APERAM	ConsumidorLivre	784.950,40	0,00	137.057,86	-336.743,14	0,00	585.265,12	19.706.233,55	20.291.498,67
201909	APERAM	ConsumidorLivre	1.206.518,47	-4.530,17	0,00	-178.653,93	0,00	1.023.334,37	20.290.185,20	21.313.519,57

DADOS RELATIVOS À INFRAÇÃO Nº 05											
MÊS	Contabilização da Carga (C=BxA)	NFE A SER EMITIDA				NF EMITIDA				DIFERENÇAS	
		Posição	NF	BC	ICMS a recolher	Número	E/S	Valor	ICMS Destacado	ICMS (H=G-E)	BC a menor Saída (L=F-D)
				(D=C/0,82)	(E=Dx18%)			(F)	(G)		
201907	1.084.698,74	C	S	1.084.698,74	0,00	845125	S	1.042.151,94	0,00	0,00	42.546,80
201908	585.265,12	C	S	585.265,12	0,00	850301	S	568.973,38	0,00	0,00	16.291,74
201909	1.023.334,37	C	S	1.023.334,37	0,00	856436	S	1.022.020,91	0,00	0,00	1.313,46

Tomando como exemplo o mês de julho de 2019, o mesmo citado pela Impugnante, e analisando o “doc. 09” anexado à impugnação, verifica-se o que se segue:

- » O “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente” é o mesmo: R\$ 20.382.004,29 (vinte milhões, trezentos e oitenta e dois mil, quatro reais e vinte e nove centavos);
- » O valor total dos ajustes informado no “Quadro 3”, do Relatório “SUM001”, anexado pela Impugnante (págs. 88/91 – doc. 09), equivale a R\$ 19.298.759,18 (dezenove milhões, duzentos e noventa e oito mil, setecentos e cinquenta e nove reais e dezoito centavos), cuja diferença, em relação ao valor abatido pelo Fisco (Pré-Fatura - R\$ 19.297.305,55 (dezenove milhões, duzentos e noventa e sete reais, trezentos e cinco mil e cinquenta e cinco centavos)) é de R\$ 1.453,63 (um mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e sessenta e três centavos).

Tal diferença corresponde ao “Valor do Ajuste do Rateio de Inadimplência dos Agentes Desligados Sem Sucessão AJU_INAD_DSS a,m (R\$)”, rubrica claramente vinculada a encargos de inadimplência, não tributada pelo ICMS, ou seja, trata-se de parcela não remuneratória de energia elétrica.

Total Geral	19.298.769,46	-10,28	19.298.759,18
--------------------	----------------------	---------------	----------------------

Valor do Ajuste do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados Sem Sucessão - AJU_INAD_DSS a,m (R\$)	-1.453,63
---	------------------

Portanto, o montante global excluído pelo Fisco do “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente” - R\$ 19.297.305,55 (dezenove milhões, duzentos e noventa e sete mil, trezentos e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), como não poderia deixar de ser, está em perfeita consonância com a Pré-Fatura emitida pela CCEE;

- » Conforme informação da própria Impugnante, o valor por ela excluído do “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente” foi de R\$ 19.339.852,35 (dezenove milhões, trezentos e trinta e nove mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e trinta e cinco centavos), e que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

corresponde apenas à rubrica “Encargo Liquidação MCP – Original – Principal”, exclusão que supera o montante global dos “Ajustes” (R\$ 19.297.305,55 (dezenove milhões, duzentos e noventa e sete mil, trezentos e cinco reais e cinquenta e cinco centavos) - montante equivalente à soma de todos os débitos e créditos inerentes aos ajustes).

			Ajustes (R\$)	Rateio Desl. Sem Sucessão (R\$)	Atualização Monetária de Penalidade R\$	Total (R\$)
Perfil de Agente	Nome do Ajuste	Mês/Ano do Ajuste				
	Encargo Liquidação MCP - Original - Principal	2019/06	19.339.852,35	4,49		19.339.856,84

Há diversas outras rubricas, especialmente aquelas correspondentes a débitos financeiros, não remuneratórios de energia, que integram o “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, os quais não foram excluídos pela Impugnante, conforme exemplos infra reproduzidos:

Quadro 3 - SUM001

Agente: APERAM
 CNPJ do Agente: 33390170000189
 Evento: 2019_07 - CONTABILIZAÇÃO

			Ajustes (R\$)	Rateio Desl. Sem Sucessão (R\$)	Atualização Monetária de Penalidade R\$	Total (R\$)
Perfil de Agente	Nome do Ajuste	Mês/Ano do Ajuste				
APERAM	Resolução 545-13 - ITAJAI BIOGÁS - Jul19	2019/07	-1,01	0,00		-1,01
	Resolução 545-13 Art.17 - AGUA PAULISTA - Jul19	2019/07	2,34	0,00		2,34
	Atm Paroelamento AMAZONAS ENE	2019/06	69,79	0,00		69,79
	Atm Paroelamento CELESC	2019/06	1.238,61	0,00		1.238,61

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Perfil de Agente	Nome do Ajuste	Mês/Ano do Ajuste	Ajustes (R\$)	Rateio Desl. Sem Sucessão (R\$)	Atualização Monetária de Penalidade R\$	Total (R\$)
APERAM	Encargo Liquidação MCP - Estorno - Atualização Monetária	2019/06	-1.645,12	0,00		-1.645,12
	Encargo Liquidação MCP - Estorno - Juros	2019/06	-250.673,68	0,06		-250.673,62
	Encargo Liquidação MCP - Estorno - Principal	2019/06	-409.515,76	0,10		-409.515,66
	Encargo Liquidação MCP - Original - Atualização Monetária	2019/06	77.692,81	0,02		77.692,83
	Encargo Liquidação MCP - Original - Juros	2019/06	251.083,28	0,06		251.083,34
	Encargo Liquidação MCP - Original - Principal	2019/06	19.339.852,35	4,49		19.339.856,84
	Juros Parcelamento AMAZONAS ENE	2019/06	580,05	0,00		580,05
	Juros Parcelamento CELESC	2019/06	3.631,17	0,00		3.631,17
	Saldo remanescente Princ Parcelamento AMAZONAS ENE	2019/06	58.004,95	0,01		58.004,96
	Saldo remanescente Princ Parcelamento CELESC	2019/06	351.516,80	0,09		351.516,89
	Ação nº 0027095-92.2018.4.01.3400 Est Juros Mai 19	2019/05	-3.328,83	-0,01		-3.328,84
	Ação nº 1015553-26.2019.4.01.3400 Est Juros Mai 19	2019/05	-232,98	0,00		-232,98
	Ofício 077/2019-SRG/ANEEL-Mai19	2019/05	-4.282,17	-0,04		-4.282,21
	Resolução 545-13 - GERAES Jul 19	2019/05	36,63	0,00		36,63
	Ação nº 0027095-92.2018.4.01.3400 Est Juros Abr 19	2019/04	-4.674,25	-0,03		-4.674,28
	Ação nº 0027095-92.2018.4.01.3400 Est Juros Mar 19	2019/03	-4.638,10	-0,10		-4.638,20
	Ação nº 0027095-92.2018.4.01.3400 Est Juros Fev 19	2019/02	-5.198,77	-0,12		-5.198,89
	Ação nº 0027095-92.2018.4.01.3400 Est Juros Jan 19	2019/01	-5.510,51	-0,14		-5.510,65
	Resolução 545-13 - DOXO - Jul 19	2019/01	126,98	0,00		126,98

A própria Impugnante, em atenção ao item 02 do interlocutório de págs. 853/855, informou que “a coluna ‘ajustes’ refere-se aos dados da contabilização que estão no quadro 3 do relatório SUM001 da CCEE. Esses ajustes variam mês a mês, o que leva a CCEE a disponibilizar um relatório com detalhamento para cada contabilização. Em linhas gerais referem-se a: 1- valor não recebido pelo agente com respectivo reajuste referente à liquidação do mês anterior (no caso de posição final credora no SUM001 do mês anterior); 2- Recontabilizações de meses anteriores que impactam os agentes; 3- Rateio de recontabilizações de agentes já desligados; 4- Atendimento a solicitações judiciais (específica para cada mês de apuração)”.

Ressalte-se que o estabelecimento autuado é o próprio agente centralizador das operações na CCEE, tendo, pois, plena ciência de todos os valores que compuseram as liquidações mensais do mercado de curto prazo de energia elétrica.

Portanto, caberia à Impugnante, em relação aos períodos questionados:

a) Especificar a descrição e a natureza de cada uma das rubricas que compõem os montantes mensais relativos à coluna “Ajustes” do relatório “CFZ003 – Contabilização”;

b) Indicar quais parcelas deveriam ser excluídas dos valores mensais inerentes ao “Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente”, para fins de apuração das posições devedoras ou credoras na CCEE, nos termos estabelecidos no art. 1º, caput e §§ 1º e 2º da Resolução 4.956/16, bem como aquelas que deveriam ser mantidas no montante mensal a liquidar, caso se referissem a parcelas remuneratórias de energia, não tributadas em liquidações anteriores;

c) Demonstrar quais seriam os valores das posições credoras mensais do estabelecimento, nos períodos supracitados, conforme o disposto no art. 1º, caput e §§ 1º e 2º da Resolução 4.956/16.

No entanto, essas informações e demonstrações não foram apresentadas, ou seja, a Impugnante não trouxe aos autos documentos que pudessem contraditar o feito fiscal.

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a matéria em apreço, *verbis*:

Manifestação Fiscal

“... Com relação a exigência fiscal prevista na alínea ‘e’ do Relatório Complementar do Auto de Infração, que trata da exigência de MI pela diferença a menor no valor da NFe emitida para contabilização da posição credora do MCP da CCEE no período de 07/2019 a 09/2019, verifica-se que a exigência da NFe está disciplinada no inciso I do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS e o valor da NFe a ser emitida deve atender ao parágrafo 1º do mesmo artigo, *in verbis*:

[...]

Portanto, da análise da planilha ‘XII-Análise da Contabilização’ verifica-se que no período 07/2019 a 09/2019 a autuada emitiu a menor a NFe para contabilização da posição credora do MCP da CCEE, razão da exigência fiscal da alínea ‘e’ do Relatório Complementar do Auto de Infração.

Confirmando a defesa, 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’ definidos no parágrafo 1º do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS, consta da coluna ‘Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)’ da planilha ‘CFZ003 – Contabilização’ do arquivo ‘Relatórios CCEE’ anexo ao Auto de Infração. Vejamos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mês/Ano	Resultado Final - RESULTADO a,m (R\$)	Ajustes (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente (R\$)
2019/07	1.084.698,74	19.297.305,55	20.382.004,29
2019/08	585.265,12	19.706.233,55	20.291.498,67
2019/09	1.023.334,37	20.290.185,20	21.313.519,57

[...]

A linha 'Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)' do quadro 1 do relatório SUM001 contém 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, compondo a base de cálculo descrita no parágrafo 1º do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS.

Já o quadro 3 do relatório SUM001 contém 'os ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios lançados no processo de contabilização e liquidação financeira', razão de sua exclusão do cálculo.

O quadro 4, por sua vez, contém a diferença entre o quadro 1 e 3.

Entendemos a explicação da impugnante que utilizara o quadro 4 do relatório SUM001 com a dedução do valor constante da linha 'Encargo Liquidação MCP - Original - Principal'. Entretanto, a base de cálculo é o valor constante da linha 'Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)' do quadro 1, desconsiderando os valores constante na linha 'Valor do Ajuste do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados Sem Sucessão - AJU_INAD_DSS a,m (R\$)' do mesmo quadro.

O Fisco desconsidera ou não inclui na base de cálculo, os valores constantes do quadro 3, bem como a última linha do quadro 1 denominada 'Valor do Ajuste do Rateio da Inadimplência dos Agentes Desligados Sem Sucessão - AJU_INAD_DSS a,m (R\$)' por entender que os valores constantes neste quadro e nesta linha incluem-se no conceito de 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.

Aliás, da simples visualização do quadro 3 dos relatórios SUM 001 apresentados pela autuada em atendimento a Intimação 002/2021 de 29/03/2021, verifica-se existência de várias outras parcelas a título de juros, correção monetária, encargos de liquidação, etc., os quais se enquadram nas exclusões previstas

no parágrafo 1º do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS (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), pelo que desconsideramos integralmente os valores contidos no quadro 3 ...”

Rejeitam-se, portanto, os argumentos da Impugnante.

- Alegações quanto à não Recomposição da Conta Gráfica:

Com relação ao presente tópico, há que se destacar que, no tocante ao imposto devido inerente às posições devedoras no MCP da CCEE, o art. 53-G do Anexo IX do RICMS/02 estabelece que o recolhimento deve ser efetuado em guia de arrecadação distinta (sem compensação com os créditos da escrita gráfica), no prazo estabelecido no art. 85, inciso XVI do mesmo regulamento.

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 53-G. O pagamento do imposto devido por fatos geradores ocorridos conforme inciso II do art. 53-F será efetuado com base na nota fiscal emitida nos termos do artigo anterior, por meio de Documento de Arrecadação Estadual distinto, no prazo previsto no [art. 85 deste Regulamento](#).

RICMS/02

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:
[...]

XVI - até o último dia do mês de emissão da nota de liquidação financeira pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), na hipótese de que trata o caput do [art. 53-G da Parte 1 do Anexo IX do RICMS](#).

Por outro lado, no tocante às posições credoras, 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, para fins de estorno proporcional dos créditos 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Correto, portanto, o procedimento fiscal, uma vez que respaldado na legislação vigente.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 767/773, adequando-se o cálculo dos estornos de créditos de acordo com os índices apresentados pela Impugnante (Doc. 05), nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Augusto Cerqueira Vieira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2023.

André Barros de Moura
Presidente / Relator

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.529/23/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002507417-91	
Impugnação:	40.010154859-43	
Impugnante:	Aperam Inox América do Sul S.A. IE: 687013342.03-52	
Proc. S. Passivo:	Carlos Henrique de Moraes Bomfim Júnior/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Como é sabido, no Estado de Minas Gerais, as operações de circulação da energia estão sujeitas ao Regime Especial de Tributação previsto no Anexo IX do RICMS/02 (Decreto nº 43.080/02), precisamente nos arts. 45 a 53-N.

Conforme o art. 51, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador, situado em outra unidade da Federação, é substituto tributário do ICMS incidente sobre as operações de circulação da energia, devendo observar as disposições do Anexo XV do RICMS/02 quanto às obrigações tributárias do imposto.

Por outro lado, reza o art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02 que, no âmbito da CCEE, cabe ao agente fornecedor (comercializador) de energia a adquirente localizado neste Estado (especialmente ao consumidor livre), relativamente a cada contrato bilateral firmado, emitir mensalmente NF de saída e promover o destaque e recolhimento do ICMS devido.

Veja o texto letal a este respeito:

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

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

II - em caso de incidência do imposto, a base de cálculo da operação é o preço total contratado, ao qual será integrado o montante do próprio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

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

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

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

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

Nessa linha, uma vez que a compra e venda da energia é formalizada pelos contratos bilaterais firmados entre os agentes (seja no ACR ou ACL), a apuração e recolhimento do ICMS incidente sobre o fornecimento da energia a consumidor livre situado em Minas Gerais cabe exclusivamente ao fornecedor, seja na condição de substituto tributário (se estabelecido em outro estado) seja na de sujeito passivo direto (se estabelecido em Minas Gerais).

Da planilha V do arquivo “PS_6870133420352_2018 a 2020” anexo ao AI, extrai-se que a Impugnante adquiriu energia das empresas Alcoa Alumínio S/A, América Energia S/A, Cemig Geração e Transmissão S/A, Engie Brasil Energia Comercializadora Ltda., Focus Energia Ltda., Ligas de Alumínio S/A e outras, estabelecidas em MG, RO, SC e SP.

Observando a legislação, esses fornecedores firmaram os contratos bilaterais de registro obrigatório na CCEE (doc. nº 07), emitiram as NFs de saída e submeteram ao ICMS a energia integralmente contratada, em razão do fornecimento ao consumidor livre estabelecido em MG – a Impugnante (doc. nº 08), fato este pontualmente citado na peça de defesa constante dos autos.

Assim, tendo a Impugnante adquirido a energia para emprego na sua atividade industrial (produção de bens em aço), ela não pode ser tratada como um “fornecedor” no âmbito da CCEE para fins de emissão de NF e destaque/recolhimento do ICMS, sobretudo em razão da entrada da energia para consumo do estabelecimento. Ou seja, a Impugnante é simples consumidora final, não se enquadra neste contexto na posição de contribuinte do ICMS devido à pretensa comercialização de energia.

Dessa forma, todo o ICMS incidente sobre a circulação da energia foi apurado e recolhido pelos fornecedores, em vista dos contratos bilaterais firmados com os agentes adquirentes. Logo, não há que se falar na emissão de NF de entrada e novo recolhimento do imposto pela mera liquidação financeira, no MCP da CCEE, do débito gerado em virtude de a Impugnante ter assumido a posição devedora nos meses 04/2018, 10/2018, 12/2018, 03/2019, 04/2019, 03/2020, 05/2020, 06/2020, 10/2020, 11/2020 e 12/2020.

E a explicação constante dos autos é simples, pois além de toda a energia contratada pelos adquirentes ter sido integralmente tributada quando da emissão das NFs de saída pelos fornecedores, cumpre lembrar que o MCP (ou Mercado Spot) é o segmento da CCEE onde são acertadas as diferenças (sobras) entre os montantes de energia elétrica contratados e registrados pelos agentes da CCEE e os montantes de geração ou consumo efetivamente verificados e atribuídos a cada um deles.

Portanto, no MCP ocorre tão somente a liquidação financeira dos déficits e sobras da energia comercializada por meio dos contratos bilaterais de compra e venda. Esses déficits e sobras são apurados em processo de contabilização e determinam os consequentes pagamentos ou recebimentos dos débitos ou créditos financeiros resultantes da energia adquirida a menor (déficit) ou a maior (sobra) nas contratações bilaterais.

Fica claro, então, que a liquidação financeira ocorrida no MCP não reflete nova operação física de entrada e saída (circulação) de energia, pois esta ocorreu em momento anterior às transações meramente financeiras realizadas no Mercado Spot. Por isso, nessas transações do MCP, a contabilização da CCEE e a posterior liquidação ocorrem, como já dito, de forma multilateral, ou seja, sem que haja uma parte e contraparte individualizadas.

Também por isso, é que as transações no MCP não configuram comercialização (compra e venda) de energia, mas mera cessão e acerto dos direitos sobre a potência energética (calculada em KWh) adquirida nos contratos bilaterais firmados e registrados na CCEE: de um lado, tem-se as sobras das potências contratadas; e, de outro, os déficits da potência adquirida pelos agentes da CCEE.

Lembremos inclusive que a energia não pode ser estocada. Assim, o que se contrata bilateralmente no mercado livre da CCEE é o fornecimento de determinada potência energética em determinado período, de modo que a circulação jurídica da energia somente ocorrerá quando ela passar pelo chamado ponto de entrega do estabelecimento adquirente e, então, for efetivamente consumida.

Essa é a razão de se qualificar o MCP como o mercado das sobras, onde ocorre apenas a cessão e o acerto financeiro de direitos.

Afinal, o que os agentes cedem ou adquirem no MCP não é a energia propriamente dita, mas apenas o direito de utilização de determinada sobra de potência adquirida e não utilizada/consumida no período estabelecido, que então é repassada ao agente que apresentou déficit na contratação.

O próprio mecanismo do MCP aniquila qualquer dúvida quanto à inoportunidade de operação física de entrada e saída (circulação) de energia nesta fase de ‘acerto financeiro’.

Isso porque, ao final do mês, o sistema do MCP apura a posição – devedora ou credora – de cada agente em relação às sobras de potência de energia contratadas, não sendo possível identificar a parte e contraparte de cada transação, isto é, o vendedor e comprador de cada sobra.

Assim, quando o agente firma contrato bilateral e adquire a potência de fornecedor da CCEE, haverá a emissão da NF de saída (pelo fornecedor) e a tributação integral de toda a energia que ainda será fornecida no período contratado.

Porém, caso o agente necessite de quantidade de energia superior à adquirida, a CCEE repassará para ele a sobra não utilizada por outro agente que, no mesmo período, tenha contratado potência superior ao seu consumo.

Nessa hipótese, o agente assumirá posição devedora no MCP e terá um débito com a CCEE, referente ao déficit da energia adquirida bilateralmente e que será suprida pela sobra cedida por outro agente.

Desse modo, o agente pagará diretamente à CCEE pela energia que consumiu além da contratada bilateralmente. E a CCEE, por sua vez, creditará em favor do agente cedente da sobra um determinado valor conforme o PLD.

A essa altura, já se nota que toda a energia elétrica circulada, ou seja, tanto a insuficientemente adquirida por um agente quanto a excessivamente adquirida pelo cedente, já foi inteiramente tributada pelo ICMS quando da celebração dos contratos bilaterais e emissão das NFs de saída pelos fornecedores.

Logo, o excedente de energia cedido à Impugnante já fora, de acordo com a Resolução Normativa ANEEL nº 418/10, o ponto de entrega corresponde à “conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora.” tributado pelo ICMS quando adquirido pelo cedente, não havendo que se falar em nova tributação pela mera liquidação financeira da cessão de potência no MCP.

Como se sabe, a CF/88 atribuiu à lei complementar a função de estabelecer as normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, bem como sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos.

Dessa feita, coube à Lei Complementar nº 87/96 definir os fatos geradores e as bases de cálculo do ICMS, dela se extraíndo o seguinte:

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;

§ 1º O imposto incide também:

(...)

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

(...)

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

I- da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

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

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I- na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

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

Vê-se que a hipótese de incidência, o fato gerador e a base de cálculo do ICMS remetem, todos eles, à efetiva circulação da energia, ou seja, sua saída do estabelecimento fornecedor e a consequente entrada no estabelecimento adquirente, o que se dá, repita-se, quando a energia passa pelo chamado ponto de entrega. Assim, não há que se falar em fato gerador do ICMS e sua exigência se não houver a efetiva circulação da energia.

Conclui-se, pois, que a liquidação financeira dos créditos e débitos decorrentes das sobras e déficits de potência contratada bilateralmente não se sujeita à (nova) incidência do ICMS, por não configurar a circulação que materializa o seu fato gerador.

Vale repetir: a circulação da energia ocorreu em momento pretérito à transação financeira realizada no MCP, tendo sido inteiramente submetida à tributação do ICMS quando das contratações de potência e emissão das respectivas NFs de saída pelos fornecedores.

A Liquidação Financeira no MCP é conceituada pela Resolução ANEEL nº 109/04 como o “processo de pagamento e recebimento de valores apurados como débitos e créditos, respectivamente, resultantes da Contabilização promovida pela CCEE”.

Ora, não se tem circulação jurídica de mercadoria nessa operação, mas mero trânsito financeiro; a liquidação se restringe ao pagamento e recebimento das obrigações e direitos apurados no MCP, referentes às cessões das sobras de potência, em nada se assemelhando à entrada e saída da energia.

Portanto, os direitos e obrigações gerados no MCP, decorrentes das circulações de energia já ocorridas e tributadas pelo ICMS, se resolvem por meio dos processos de contabilização e liquidação financeira, os quais não se amoldam à hipótese de incidência do imposto e não materializam o seu fato gerador.

Quando muito, estas operações financeiras estariam sujeitas ao IOF - Imposto sobre Operações Financeiras, de competência exclusiva da União Federal. Ademais, à semelhança das transações realizadas no MCP, decorrentes dos contratos bilaterais formalizados no ACL, também são praticadas no âmbito da CCEE operações financeiras de pagamento e recebimento de débitos e créditos apurados conforme o Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (“MCSD”), decorrentes dos contratos bilaterais de compra e venda de energia firmados no ACR.

A Resolução ANEEL nº 109/04 dispõe que o MCSD é o “processo de realocação, entre Agentes de Distribuição participantes da CCEE, de sobras e déficits de montantes de energia contratados no ACR”.

Ou seja, assim como no MCP, não há nova operação de circulação da energia no MCSD, mas mera liquidação financeira dos direitos e deveres atrelados à energia que circulou anteriormente e foi integralmente tributada pelo ICMS, tendo sido apenas realocada ao agente deficitário.

Do conceito de Apuração e Liquidação Financeira das Cessões do MCSD, também se conclui, à semelhança do MCP, que ela consiste na “determinação dos valores de débitos e créditos, associados às cessões provenientes do MCSD, seguido dos pagamentos e recebimentos dos valores financeiros envolvidos”.

Esse conceito é complementado pelo de Agente Comprador Cedente e de Agente Comprador Cessionário, consistentes, respectivamente, no “Agente de Distribuição declarante de sobras cedidas no processamento do MCSD” e no “Agente de Distribuição declarante de déficits e recebedor de sobras no processamento do MCSD”.

Toda essa digressão e comparação são importantes, pois provam que, tanto no MCP quanto no MCSD, somente ocorrem operações financeiras de liquidação de direitos e deveres atrelados à cessão de sobras de potência da energia, e não a comercialização (compra e venda, circulação) dessa mercadoria propriamente dita. Não há qualquer circulação de mercadoria, mas, quando muito, circulação de direito de uso de potência de energia, que não traduz mercancia.

Dito isso, a análise da autuação mostra que o Fisco mineiro pretende tributar, justamente, as transações de contabilização e liquidação financeira das sobras e déficits da energia ocorrida no MCP da CCEE, ou seja, negócios jurídicos não sujeitos à incidência do ICMS, nos termos da própria legislação complementar de regência do imposto.

O Relatório do Auto de Infração é claro neste sentido.

Assim, embora o Executivo mineiro tenha pretendido 'legalizar' a exigência do ICMS e das obrigações acessórias sobre as operações financeiras praticadas no MCP, por meio do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 (base da autuação), é fato que essa imposição não se coaduna com as regras da LC nº 87/96.

Veja, em relação às infrações imputadas à Impugnante (ausência de emissão de NF de entrada e de recolhimento do imposto), a redação do dispositivo:

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.

(...)

§ 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.

Ora, se a atividade tributária é vinculada e a autoridade fiscal não pode se desbordar da aplicação da lei *strito sensu*, é certo que não pode fazer valer as disposições do RICMS/02 em flagrante contrariedade e detrimento às disposições da LC nº 87/96, que delimitou com precisão a hipótese de incidência, o fato gerador e a base de cálculo do ICMS.

Se as operações financeiras no MCP não promovem a circulação da energia elétrica e, por isso, não se amoldam à hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo do ICMS, a regra do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 não pode alterar os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conceitos estabelecidos pela LC nº 87/96, sob pena de afrontar outra norma de quilate superior, qual seja, o art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Demais disso, demonstrou-se que a energia cuja sobra de potência foi cedida ao agente devedor do MCP foi inteiramente tributada quando da sua aquisição pelo agente cedente. Por essa razão, impor nova tributação do ICMS sobre essa sobra, agora ao agente devedor do MCP e que pagará tão somente um débito financeiro, resulta em flagrante *bis in idem*, não tolerado pelo sistema tributário brasileiro.

A propósito também, a Primeira Turma do STJ, ao julgar situação idêntica no REsp. nº 1.615.790/MG, afastou a exigência de emissão de NF de entrada e de recolhimento do ICMS ao Estado de Minas Gerais, em razão de o contribuinte ter assumido a posição devedora no MCP. À unanimidade, declarou a não incidência do ICMS sobre as operações financeiras realizadas no MCP e anulou o Auto de Infração nº 01.000165369-90. Vide a esclarecedora ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO NO MERCADO DE CURTO PRAZO. NATUREZA JURÍDICA DA OPERAÇÃO: CESSÃO DE DIREITOS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. O PLENÁRIO DO STJ DECIDIU QUE “AOS RECURSOS INTERPOSTOS COM FUNDAMENTO NO CPC/1973 (RELATIVOS A DECISÕES PUBLICADAS ATÉ 17 DE MARÇO DE 2016) DEVEM SER EXIGIDOS OS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE NA FORMA NELE PREVISTA, COM AS INTERPRETAÇÕES DADAS ATÉ ENTÃO PELA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA” (ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 2).

2. APELO EXCEPCIONAL EM QUE SE DISCUTE A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE).

3. HIPÓTESE EM QUE EMPRESA RECORRENTE, EM RAZÃO DE DEMANDAR MAIS ENERGIA ELÉTRICA DAQUELA BILATERALMENTE CONTRATADA NO MERCADO LIVRE, RECORREU À CCEE PARA ADQUIRIR AS SOBRAS DE CONTRATOS REALIZADOS POR OUTROS CONSUMIDORES, O QUE MOTIVOU A AUTUAÇÃO PELO FISCO ESTADUAL, PELO NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE ESSAS OPERAÇÕES E PELA NÃO EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES.

4. AS OPERAÇÕES DO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – CCEE ENVOLVEM AS SOBRAS E OS DÉFICITS DE ENERGIA ELÉTRICA CONTRATADA BILATERALMENTE ENTRE OS CONSUMIDORES LIVRES E OS AGENTES DE PRODUÇÃO E/OU COMERCIALIZAÇÃO,

TENDO A CCEE O PAPEL DE INTERMEDIAR, DE FORMA MULTILATERAL, OS CONSUMIDORES CREDORES E DEVEDORES, REALIZANDO A LIQUIDAÇÃO FINANCEIRAS DESSAS POSIÇÕES, UTILIZANDO COMO PARÂMETRO O PREÇO DE LIQUIDAÇÃO DE DIFERENÇAS POR ELA APURADO.

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

6. O FATO DE OS CONSUMIDORES PODEREM OPERAR NO ALUDIDO MERCADO DE CURTO PRAZO NÃO OS TRANSFORMA EM AGENTES DO SETOR ELÉTRICO APTOS A REALIZAR ALGUMAS 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, PODE PROCEDER À SAÍDA DESSA "MERCADORIA" DE SEUS ESTABELECIMENTOS, O QUE AFASTA A CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO NOS TERMOS DOS ARTS. 2º E 12 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996.

7. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.”

Do voto proferido pelo Min. Relator, GURGEL DE FARIA, extraem-se as irretocáveis razões que determinam o afastamento das infrações imputadas à Impugnante e do respectivo crédito tributário constituído. Embora longa, vale a leitura dos seguintes trechos do voto, pois eles bem elucidam a questão em exame:

PONDERADOS TODOS ESSES ELEMENTOS, É POSSÍVEL DEPREENDER QUE AS OPERAÇÕES DO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - CCEE ENVOLVEM AS SOBRES E OS DÉFICITS DE ENERGIA ELÉTRICA QUE FOI CONTRATADA BILATERALMENTE ENTRE OS CONSUMIDORES LIVRES E OS AGENTES DE PRODUÇÃO E/OU COMERCIALIZAÇÃO, TENDO A CCEE O PAPEL DE INTERMEDIAR, DE FORMA MULTILATERAL, OS CONSUMIDORES CREDORES E DEVEDORES, REALIZANDO A LIQUIDAÇÃO FINANCEIRAS DESSAS POSIÇÕES, UTILIZANDO COMO PARÂMETRO O PREÇO DE LIQUIDAÇÃO DE DIFERENÇAS (PLD) POR ELA APURADO.

Tendo em vista esse cenário, diversamente do assentado pelo acórdão recorrido e do disciplinado pelo citado Convênio nº 15/07, do CONFAZ, entendo que as operações financeiras acertadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE estão fora do campo de incidência do ICMS sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica.

Em verdade, essas operações realizadas no Mercado de Curto Prazo não caracterizam propriamente contratos de compra e venda de energia elétrica, mas sim cessões de direitos entre consumidores, intermediadas pela CCEE, para a utilização de energia elétrica adquirida no mercado livre, mediante a celebração de contratos

bilaterais, e cujo valor total já sofreu a tributação do imposto estadual, o que permite inclusive concluir que nova tributação dessas sobras implicaria indevido *bis in idem*.

Segundo o que consta na cartilha de "Obrigações Fiscais na Comercialização de Energia Elétrica" elaborada pela CCEE e disponibilizada na internet (www.ccee.org.br/ccee/documentos/CCEE_382025), o CONFAZ busca afastar a figura da bitributação do ICMS em face da tributação desses contratos de cessão de direitos, nos seguintes termos:

Quanto a eventual bitributação do ICMS, quando o Estado for signatário às regras do Convênio ICMS nº 15/2007 e o fornecedor de energia já tenha efetuado o recolhimento, o CONFAZ se pronunciou sobre o creditamento, conforme a seguir: bitributação do ICMS em face da tributação desses contratos de cessão de direitos, nos seguintes termos:

"SOLUÇÃO – OFÍCIO Nº 202/2015/CONFAZ/MF-DF [...] chegou-se a um consenso de que a cessão não é bitributação, pois o ICMS é não cumulativo, permite o crédito da energia da energia adquirida e exige o débito na saída. Os operadores de energia, para terem direito ao creditamento, precisam se cadastrar como contribuintes, precisa haver um alinhamento com a CCEE sobre a data da entrega das informações após o dia 12.

A CCEE deverá sugerir uma data possível para o cumprimento do disposto no Convênio ICMS 77/11".

NOTA: A possibilidade de crédito do ICMS próprio da operação obedece ao princípio da não cumulatividade, na qual permite ao contribuinte aproveitar-se do que foi pago na etapa anterior, compensando-o no valor do imposto devido na operação subsequente de comercialização de mercadoria.

Todavia, entendo 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 transforma 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, podem proceder a saída dessa "mercadoria" de seus estabelecimentos, o que afasta a configuração do fato gerador do imposto nos termos do art. 2º e 12 da Lei Complementar nº 87/96.

No caso em foco, tenho que a só participação dos consumidores livres no Mercado de Curto Prazo da CCEE, sem prova da habitualidade ou do intuito comercial, não modifica a vocação empresarial por eles exercida, a justificar a caracterização dos mesmos como contribuintes referentes à circulação de energia elétrica.

Frise-se que o caso em comento não atrai a disciplina das operações interestaduais envolvendo aquisição de energia elétrica, a qual deve ser aplicada tão

somente em relação aos contratos bilaterais celebrados entre os consumidores livres e os estabelecimentos geradores e/ou comercializadores dessa "mercadoria".

Conforme observado, nas liquidações financeiras realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE, além de a cessão de direitos entre consumidores livres não configurar a hipótese de circulação da energia elétrica, nem sequer há identificação acerca da origem da sobra de energia elétrica que está sendo negociada, para o fim de caracterizar a operação como interestadual.

Nesse contexto, tenho que não deve prevalecer a interpretação adotada pelo CONFAZ para legitimar a tributação do ICMS sobre as aludidas cessões de direito, pois pressupõe a possibilidade de atribuir ao cedente a figura de contribuinte, a fim de justificar uma nova saída da mercadoria, como revenda, o que, conforme defendo, afronta a diretriz normativa contida na LC nº 87/96 acerca da definição do fato gerador e do contribuinte do imposto.

Para além disso, está clara a ocorrência de *bis in idem*. De acordo com o já delineado, no mercado livre de energia elétrica, o ICMS já incide sobre o preço total do contrato bilateral pelo qual tal riqueza é adquirida dos agentes geradores/comercializadores. (...) Constatado que o negócio em questão não está sujeito à tributação do ICMS, também cai por terra a obrigação acessória relativa à emissão de notas fiscais de entrada dessa mercadoria, que, como visto, não é possível."

Assim, se não há fato gerador do ICMS na tomada de energia no MCP da CCEE, inexistem as respectivas obrigações de recolhimento do imposto e de emissão de NF para acobertar uma inexistente 'operação de circulação de mercadoria'.

Impõe-se, pois, o cancelamento do ICMS, da multa de revalidação e da multa isolada relativos às infrações imputadas nos itens 'a' e 'b' do relatório do Auto de Infração.

Ademais, já restou demonstrado inclusive em perícias realizadas em feitos judiciais que as técnicas usadas pela Fiscalização em casos tais, além de contrariar os ditames da gestora da energia, *permissa vênia*, ainda coloca como devedoras posições credoras e como credoras posições devedoras, demonstrando que há uma insistência técnica sequer respaldada na jurisprudência pátria vigente, *permissa vênia*, repita-se.

Isso posto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2023.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**