

Acórdão: 24.858/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003132087-17
Impugnação: 40.010156656-23
Impugnante: BRF S.A.
IE: 001087082.66-46
Proc. S. Passivo: Júlio César Goulart Lanes
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

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

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada a 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do § 2º, inciso II, do mesmo dispositivo legal.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA - FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. Constatada, em relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, a falta de recolhimento do ICMS devido ao estado de Minas Gerais e a falta de emissão das notas fiscais de entrada de energia, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso II, § 2º do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVIII e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

- falta de emissão de notas fiscais de entrada relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVIII c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75);

- falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigências: ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75);

- falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75);

- 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, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 30/43, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 225/263.

A Assessoria do CCMG, em parecer de págs. 264/305, opina pela procedência do lançamento.

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

DECISÃO

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

Do Mérito

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

- falta de emissão de notas fiscais de entrada relativas às operações de aquisições de energia elétrica, inerentes às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVIII c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75);

- falta de recolhimento do ICMS devido relativo às aquisições de energia elétrica nas operações relativas às liquidações com posições devedoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigências: ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75);

- falta de emissão de notas fiscais de saídas referentes às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE (exigência: Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75);

- 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, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75).

Esclareça-se que a apuração da posição credora ou devedora no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – 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.

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

RICMS/02 – ANEXO IX – Parte 1

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

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

(...)

Efeitos a partir de 01/09/18

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo ou liquidações do MCSD, deve ser observado o valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente e excluídas as parcelas

relativas aos ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios lançados no processo de contabilização e liquidação financeira.

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

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

(Grifou-se e destacou-se)

Assim, com relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de entrada de energia e recolher o ICMS devido ao estado de Minas Gerais, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso II, §§ 2º a § 4º do Anexo IX do RICMS/02, conforme o período, **normas estas não observadas pela Impugnante.**

RICMS/02 - Anexo IX - Parte 1

Efeitos a partir de 01/09/18

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

(...)

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

(...)

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

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de saídas de energia e estornar proporcionalmente os créditos de energia elétrica, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, **o que também não ocorreu no presente caso.**

RICMS/02 - Anexo IX - Parte 1

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e destacou-se)

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

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

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

A Impugnante faz várias alegações que **são totalmente contrárias às normas legais** que regem a matéria.

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

Resolução Normativa ANEEL nº 622/14

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e destacou-se)

Por outro lado, o § 2º do art. 4º da Resolução Normativa ANEEL nº 109/04 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 109/04

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

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

Decreto Federal nº 5.177/04

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

(...)

VI - **efetuar a contabilização dos montantes de energia elétrica comercializados e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo.

(Destacou-se)

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

Ora, a empresa impugnante é cadastrada na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, tendo Perfil de Agente “BRF CL4 SE” e Classe de Perfil de Consumidor Livre.

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

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

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

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

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

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

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

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada através de critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo, vigente para cada intervalo definido de tempo e para

cada um dos submercados de energia. **As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como operações de compra e venda de energia elétrica,** ocorridas durante determinado período de apuração.

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

Logo, 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.

Resta, claro, portanto, que a Impugnante transaciona energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, adquirindo ou cedendo energia, pagando ou recebendo remuneração da CCEE, conforme o caso.

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, 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.

Se o entendimento defendido pela Impugnante de que as operações no MCP da CCEE não correspondem a operações de circulação de energia elétrica passíveis de tributação pelo ICMS prevalecesse, o estado de Minas Gerais seria lesado.

Bastaria que os consumidores livres subdimensionassem suas reais demandas de forma a adquirir quantidades menores de energia por meio de contratos bilaterais (com tributação proporcionalmente inferior) e, posteriormente, adquirissem a

energia adicional necessária no MCP da CCEE sem tributação. Dessa forma, a tributação sobre energia elétrica se mostraria ineficaz.

A tributação das operações de comercialização de energia no MCP da CCEE, quando em posição devedora, garante também a isonomia entre os Estados da federação, evitando situações como a descrita anteriormente.

Resumindo, as operações de comercialização de energia elétrica no MCP da CCEE não se confundem com as operações resultantes dos contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica. Aquelas correspondem a novas operações de aquisição ou venda de energia elétrica (não apenas cessões de direitos) e devem ser tratadas conforme a legislação tributária vigente.

Feita a demonstração de que as operações no MCP da CCEE, na verdade, são operações subseqüentes àquelas decorrentes de contratos bilaterais livremente pactuados pelos agentes do setor elétrico, por consequência, resta esvaziada a alegação de que eventuais excedentes liquidados no Mercado de Curto Prazo foram tributados em momento anterior.

A Impugnante afirma que, quando assume a posição credora no MCP da CCEE, a saída da energia não ocorre a partir de seu estabelecimento. Dessa forma, não haveria o fato gerador do ICMS.

Contudo, seu argumento não se sustenta à luz da legislação vigente.

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

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

Dessa forma, a despeito da Autuada não ter apresentado contratos bilaterais de venda de energia elétrica (contratos de cessão de montantes) no período fiscalizado, não há dúvidas que essa possibilidade está prevista na legislação que rege a comercialização de energia elétrica no mercado livre. Portanto, fica claro que **os agentes consumidores livres estão aptos a vender energia elétrica.**

Essa situação, inclusive, é prevista na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), em seu art. 12, inciso IV, que estabelece que, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmissor.

Como destacado anteriormente, as operações no 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 possui 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 os arts. 5º, § 1º, item “4”, 6º, inciso VII e 13, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

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.

(...)

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)

(...)

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

(...)

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

(Destacou-se)

Importante destacar que há incidência do imposto na entrada interestadual de energia elétrica para emprego em processo industrial. Essa operação não é abrangida pela não-incidência do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88.

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

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.

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.

(...)

(Destacou-se)

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:

Lei nº 6.63/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

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

Conforme ressaltado, **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.

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

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

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

Pelas mesmas razões, é obrigatória a emissão de documentos fiscais de entradas ou saídas de energia, relativamente às posições devedoras ou credoras no

MCP, mesmo porque tal obrigação encontra-se expressamente determinada no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16.

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.

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

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

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

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.

(...)

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

(...)

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

Assim, é improcedente a tese da Impugnante quanto à não incidência do ICMS sobre as operações de aquisições de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

A Impugnante afirma que os mesmos fundamentos de inexigibilidade do ICMS sobre a posição “devedora” também impossibilitam que o Estado determine o estorno do crédito relativo às operações anteriores, sobre a liquidação financeira na posição “credora”, isso porque, não se tratando de uma situação em que o fato gerador do tributo exista, exigir o estorno do crédito nesta situação fere o princípio constitucional da não cumulatividade.

Verifica, pois, que a Impugnante insiste em sua tese quanto à não incidência do ICMS nas operações relativas ao MCP da CCEE, **questão já esclarecida acima**, onde foi destacado que as normas estabelecidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, que implementaram na legislação mineira o Convênio ICMS nº 15/07, **estão em perfeita sintonia com a CF/88 e com os dispositivos legais que estabelecem a tributação das operações com energia elétrica**, presentes tanto na Lei Complementar nº 87/96 quanto na Lei nº 6.763/75.

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 nos próprios dispositivos citados pela Impugnante, a começar pelo art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, assim como no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, que estabelecem a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS.

CF/88

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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;

(...)

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

Além disso, o estorno justifica-se também pelo fato de que, no caso de consumidor livre, como é o caso dos autos, **as sobras de energia representam quantidades de energia elétrica que não ingressaram efetivamente no estabelecimento, não** gerando, por consequência, direito a créditos de ICMS, uma vez que sequer foi consumida, exatamente por não ter ingressado no estabelecimento autuado.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, por fim, que o percentual de estorno apurado pelo Fisco foi calculado em conformidade com as normas estabelecidas na Resolução nº 4.956/16, conforme demonstrado no Anexo 1.7 do Auto de Infração.

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos II, XIII, alínea “b” e XXVIII da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Regina Lúcia da Silva. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Aleandro Pinto da Silva Júnior.

Sala das Sessões, 20 de março de 2024.

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

m/D