

Acórdão: 25.029/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003347179-71  
Impugnação: 40.010156947-55  
Impugnante: Mineração Usiminas S.A.  
IE: 001610177.03-11  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA/SAÍDA MERCADO DE CURTO PRAZO-CCEE. Constatado 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. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos da Impugnante. Corretas as exigências remanescentes 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.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre falta de estorno do crédito de ICMS apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas subsequentes amparadas pela não incidência do imposto, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE, inerentes aos períodos de dezembro de 2018 a fevereiro de 2019, abril a dezembro de 2019, abril a dezembro de 2020 e maio a agosto de 2021.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, (multa isolada já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso II do mesmo art. 55).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 28/47, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme termo de reformulação acostado às págs. 97/98.

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua impugnação às págs. 103/104, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 105/141.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 142/187, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às págs. 97/98.

Em sessão realizada em 07/08/24, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 27/08/24. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Mário Eduardo G. Nepomuceno Júnior.

### **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.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre falta de estorno do crédito de ICMS apropriado na entrada de energia elétrica, na proporção das saídas subsequentes amparadas pela não incidência do imposto, relativas às liquidações com posições credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE, inerentes aos períodos de dezembro de 2018 a fevereiro de 2019, abril a dezembro de 2019, abril a dezembro de 2020 e maio a agosto de 2021.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada nos art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 (multa isolada já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso II do mesmo art. 55).

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:

[...]

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;

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

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.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As posições credoras mensais do estabelecimento autuado estão indicadas na aba “XI – Análise da Contabilização” da planilha denominada “PS\_0016101770311”, cujos dados foram extraídos das Pré-Faturas disponibilizadas à SEF/MG pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

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

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

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

### RICMS/02 – ANEXO IX

#### ***Efeitos a partir de 01/09/18***

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Assim, com relação às posições devedoras no Mercado de Curto Prazo, é dever do contribuinte 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, devendo-se destacar, no entanto, que no presente processo não foram apuradas posições devedoras nos períodos atuados.

### RICMS/02 - Anexo IX

#### **Efeitos a partir de 01/09/18**

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

[...]

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

[...]

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adicionais”, no campo “Informações Complementares”;

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

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

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

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

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

IV - destacar o ICMS.

### ***Efeitos de 1º/04/08 a 31/08/18***

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

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

[...]

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

[...]

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

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do caput deste artigo, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

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

II - as seguintes indicações:

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

(Grifou-se)

Por outro lado, com relação às posições credoras no Mercado de Curto Prazo, caberia à Impugnante emitir as notas fiscais de saídas de energia e estornar proporcionalmente os créditos de energia elétrica, nos termos estabelecidos no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 c/c art. 3º, porém a obrigatoriedade do estorno não foi observada pela Impugnante.

RICMS/02 - Anexo IX

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### ***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, quanto às posições credoras, foram detalhadamente disciplinadas pela SEF/MG, por meio da Resolução nº 4.956/16, que revogou a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, nos seguintes termos:

### Resolução nº 4.956/16

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

§ 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.

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º - O valor atribuído a cada estabelecimento nos termos do § 1º, somado ao valor do ICMS, se for o caso, será informado como valor da operação e como base de cálculo do imposto, quando houver incidência.

**Art. 3º -** Na hipótese do perfil de agente apresentar posição credora e o seu Balanço Energético apresentar valor positivo, caracterizando disponibilização de energia elétrica para o mercado, todos os estabelecimentos a ele associados deverão:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, considera-se Balanço Energético o resultado, em quantidade de energia elétrica, no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de energia elétrica do perfil de agente, cujo valor será apurado da seguinte forma:

$$BE = TGG + MRE - TGGC - TRC - CVT + CCT$$

onde:

I - BE é o Balanço Energético;

II - TGG é a geração total;

III - MRE é a consolidação do Mecanismo de Realocação de Energia;

IV - TGGC é o consumo da geração;

V - TRC é o consumo total;

VI - CVT são os contratos de venda total;

VII - CCT são os contratos de compra total.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consignará na nota fiscal nele prevista, além dos demais requisitos:

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

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

III - como natureza da operação: "Estorno de Crédito";

IV - no campo "CFOP", o código "5.949";

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

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

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

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

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

IV - no campo "CFOP", o código "5.949";

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

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

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

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

energia elétrica para o mercado, conforme art. 3º, caput e inciso I da mencionada resolução, condição fielmente observada pelo Fisco.

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.

- Alegação quanto à “Particularidade das Operações de Circulação de Energia Elétrica. Não Subsunção às Liquidações Realizadas na CCEE. Cessão de Direitos. *Bis in Idem* e Efeito Cumulativo. Manutenção do Crédito”:

A Impugnante relata que, de acordo com o artigo 155, inciso II da Constituição da República de 1988 – CR/88, o ICMS recai sobre operações de circulação de mercadorias, termo esse (“*circulação*”) correspondente a um negócio jurídico translático de propriedade, como reconhecido pela unanimidade da Doutrina e assentado na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Pondera, porém, que a energia elétrica, mesmo que reputada como *mercadoria* para fins legais, apresenta características próprias que demandam tratamento específico.

Nesse sentido, a Impugnante expõe que, ante sua natureza peculiar a *geração, distribuição* e o *consumo* da energia são, em rigor, concomitantes, sendo lícito concluir que no exato instante em que gerada a energia, obrigatoriamente, é entregue e consumida, pelo seu destinatário, o que implica pronunciar que a operação de circulação da energia elétrica, por definição, não comporta a transferência ficta, e tampouco permite *nova* circulação jurídica (no mesmo átimo em que gerada ela é distribuída e consumida, se exaurindo).

Relata que, por tal razão, resta pacificado, no âmbito do STJ o entendimento de que o fato gerador do ICMS na circulação de energia só ocorre no instante de seu consumo (Recurso Especial n.º 960.476 - DJ-e de 13/05/09).

Assim, na sua visão, é intuitivo que sobrevindo geração de energia haverá, necessária e obrigatoriamente, sua utilização por algum consumidor (salvo perdas inerentes ao sistema de transmissão e distribuição), ou seja, cada Quilowatt-hora produzido se reporta a uma única e específica operação, entabulada entre o gerador ou distribuidor e o respectivo consumidor.

Acrescenta, nessa linha, que o gerador ou o distribuidor de energia sempre foram responsáveis, na qualidade de substitutos tributários do consumidor, pelo ICMS devido “*desde a produção ou importação até a última operação*”, o qual incidirá sobre o valor da “*operação final*”, qual seja, da qual decorreu o consumo, apurada no exato instante da conexão entre o sistema da distribuidora com a rede

elétrica do consumidor, conforme art. 9º, § 1º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

Acentua que, para extinguir qualquer dúvida de que apenas o consumo da energia delimita a ocorrência do fato gerador do ICMS, e *inexoravelmente elege o seu contribuinte*, o Convênio CONFAZ nº 15/07, que dispõe sobre o cumprimento das obrigações tributárias “*em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE*”, indica que o imposto pelo fornecimento de energia a consumidor livre é devido ao estado no qual ocorrer o seu consumo.

De acordo com a Impugnante, nesse contexto, descortina-se que a realização de liquidação financeira no âmbito da CCEE não representa verdadeira saída da mercadoria em questão (energia), e tampouco do dever de recolher o ICMS e emitir notas fiscais, qualquer que seja a posição assumida pelo consumidor livre, credora ou devedora.

Afirma ser claro que tal liquidação é cronologicamente posterior à circulação, em si, da energia - até porque ela é efetivada após a medição deste pela Câmara -, circulação essa que se corporificou e se exauriu no próprio consumo. Conseqüentemente, não há sentido cogitar de nova saída (ou mesmo incidência do imposto) quando da liquidação, pois, nas suas palavras:

(I) é materialmente impossível que a energia circule novamente (nem poderia ser armazenada, para tanto);

(II) na prática, a energia objeto de liquidação na CCEE, em relação ao agente credor, foi prévia e instantaneamente consumida pelo universo de agentes devedores, ensejando, aqui sim, circulação da mercadoria, mas apenas entre eles e os distribuidores - aliás, no faturamento contra o agente credor já houve a cobrança do imposto;

(III) o consumidor livre que detém posição credora junto à CCEE - consumindo menos energia do que foi por ele contratada -, sequer adquiriu a mercadoria (aquilo que não foi consumido também não foi adquirido), tampouco poderia vendê-la, em si.

Afirma, ainda, que, tudo isso aquilatado conduz à conclusão de que as liquidações junto à CCEE não equivalem à venda da energia elétrica, mas decorrem de relação jurídica distinta da pertinente ao seu fornecimento, envolvendo cessão de direitos, inclusive creditórios, dos agentes credores, derivado de uma prestação inadimplida (energia contratada e não consumida), convertida em pecúnia, a qual é de responsabilidade dos agentes devedores, como sequela lógica do modelo de suprimento no âmbito do Ambiente de Livre Contratação, em que a energia pode ser retirada do Sistema por qualquer agente, independentemente do fato desta ter sido entregue pelo agente gerador com o qual o consumidor firmou Contrato de Fornecimento.

Cita decisão do STJ, relativa ao Recurso Especial nº 1.615.790, que envolveu o estado de Minas Gerais, segundo a qual referidas liquidações “*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*”, complementando que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG segue esse mesmo entendimento.

Na sua ótica, articular que as operações de liquidação financeira das quais participa o consumidor, devedor ou credor, perante a CCEE, evidenciam entrada ou saída de energia, conforme o caso, significa desconsiderar por completo que tais liquidações são, a teor da legislação regulatória, *multilaterais*, vale dizer, não é possível identificar as contrapartes de um suposto negócio jurídico de venda.

Por essa razão, segundo a Impugnante, somente se cogita de entrada de mercadoria se, de outro lado, é possível identificar quem promoveu a respectiva saída, e vice-versa - não é a hipótese das cessões ocorridas no ambiente da CCEE. No modelo regulatório em apreço, em que a energia consumida pode ser oriunda de qualquer agente gerador, não é sequer factível estabelecer quem é o vendedor e quem é o comprador, ou tampouco delimitar de quem seria a disponibilidade jurídica de uma específica parcela de energia que, como visto, não pode ser individualizada após a inclusão no Sistema Interligado.

De acordo com o seu entendimento, a conclusão segundo a qual, na condição de *credora* junto à CCEE, não promoveu saída da energia, e nem a consumiu, tem o condão de fulminar o fundamento da autuação fiscal.

Aduz que o pressuposto basilar para a aplicação da regra de estorno pautada no art. 71, inciso I do RICMS/02 é a realização de subsequentes operações, vinculadas às desencadeadoras do direito de crédito, que *embora passíveis de sofrer a incidência*, foram desoneradas por questões de política fiscal. Sobreditas operações devem estar subsumidas à regra-matriz de incidência do ICMS.

Acentua que operações, as quais, por definição, não configuram saídas de mercadorias - como demonstrado *in casu* - sequer se amoldam ao perfil constitucional que dá suporte à regra de estorno supra (art. 155, § 2º, I), e por isso mesmo não tem o atributo de refletir no mecanismo de quantificação do tributo.

Menciona decisão do STF – (Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49), que firmou o entendimento quanto à inexigibilidade de estorno de crédito do imposto, em operações anteriores à transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, justamente porque essas, a teor da tese então firmada, não são alcançadas pelo ICMS.

Menciona, também, o Recurso Extraordinário (RE) nº 1.141.756/RS - submetido ao regime da repercussão geral, Tema nº 1.05214 -, no qual o STF assinalou o entendimento quanto ao direito à manutenção do crédito de ICMS relativo a aparelho celular cedido via comodato, pois tal operação é estranha à

hipótese de incidência do imposto, tratando-se de deslocamento físico, apenas, da mercadoria, que não reclama aplicação do artigo 155, § 2º, I, *b*, da CF/88.

Assim, na sua visão, sob tal aspecto carece de fundamento legal o estorno motivado pelas supostas “*saídas de energia elétrica no MCP da CCEE, não tributadas de ICMS*”, simplesmente porque saída não houve e reafirma: a hipótese aventada pelo artigo 71, inciso I do RICMS/02 pressupõe a existência de tais saídas, e mais: que sejam abarcadas pela regra de competência quanto ao ICMS, ou seja, *potencialmente* tributáveis, ainda que desoneradas por força de política fiscal.

Sustenta, noutro enfoque, que a manutenção do crédito seria ainda de rigor na condição de único meio pelo qual a Impugnante afastaria uma exigência ilegítima e que representaria, ao cabo, *bis in idem*, pelas seguintes razões:

- De um lado, nas faturas pagas pela Autuada junto à distribuidora o ICMS foi destacado e inicialmente suportado, por ela, sobre o “... *preço total contratado* ...” (Convênio ICMS 105/07, Cláusula Primeira, I, “*b*”), inclusive quanto à parcela da energia que não consumiu - repassada que foi aos agentes de perfil *devedor* na CCEE;
- De outro, o registro de crédito equivalente ao imposto em tela, na prática, *evitou que recaísse sobre a Autuada o ICMS sobre fato gerador que não praticou*, dada a ausência de consumo da energia, conforme acentuado linhas atrás.

Ressalta, porém, que se for obrigada a estornar sobredito crédito sofrerá a cobrança de ICMS *manifestamente indevido*, resultando ainda a duplicidade de cobrança sobre um só fato gerador (o *consumo* de energia por contribuintes outros).

Requer, nesses termos, a improcedência do lançamento.

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

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

Resolução Normativa ANEEL nº 622/14

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 622/14

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

[...]

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

(Grifou-se).

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

Decreto Federal nº 5.177/04

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

(...)

VI - efetuar a contabilização dos montantes de energia elétrica comercializados e a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no mercado de curto prazo. (Grifou-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 “MUSACL” e Classe de Perfil de Consumidor Livre.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, como já afirmado, não condiz com a realidade a afirmação da Impugnante no sentido de que não realiza comercialização de energia elétrica no

Mercado de Curto Prazo, pois, de acordo com todo o acima exposto, as suas sobras ou déficits de energia elétrica são liquidadas na CCEE, sendo caracterizadas como operações de vendas ou compras de energia elétrica, conforme o caso.

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

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

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

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

ACÓRDÃO Nº 19.655/12/2ª

RELATÓRIO:

“DA AUTUAÇÃO

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

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA NAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA –CCEE, CONFORME DEMONSTRATIVOS DE LIQUIDAÇÃO (ANEXO I – 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 – FL. 15);
- DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE.

[...]

**DA IMPUGNAÇÃO**

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

[...]

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

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

[...]

DECISÃO:

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

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

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

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

ENERGIA CONTRATADAS E AS QUANTIDADES DE ENERGIA CONSUMIDA PARA CADA CONSUMIDOR LIVRE.

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

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

NO CASO ESPECÍFICO O QUE SE TENTA NEGAR OU DESQUALIFICAR NAS OPERAÇÕES 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 N.º 6.763/75.

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

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

O Acórdão nº 16.981/06/2ª, embora seja anterior à legislação atualmente vigente (fatos ocorridos à época do MAE e do denominado “apagão”), também defende o mesmo entendimento de que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 16.981/06/2ª

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE ACUSAÇÃO DE VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA, SOB FORMA DE TRANSFERÊNCIA DE EXCEDENTE DE REDUÇÃO DE METAS, NO EXERCÍCIO DE 2001, SEM EMISSÃO DE

NOTA FISCAL DE SAÍDA E SEM PAGAMENTO DO ICMS INCIDENTE, ALICERÇADA NA EXISTÊNCIA DE "DOCUMENTOS PARA TRANSAÇÃO BILATERAL ENTRE EMPRESAS DO GRUPO A" (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), CONCOMITAMENTE, VENDE A QUANTIDADE DE KWH RESIDUAL (QUE PODERIA TER CONSUMIDO E NÃO O FIZERA) A OUTREM. PODER-SE-IA PENSAR A EXISTÊNCIA DE DOIS DIREITOS: (1) O DIREITO VIRTUAL DE CONSUMIR "X" KWH DE ENERGIA (META ESTABELECIDADA), ADQUIRIDO EM VIRTUDE DA MÉDIA TRIMESTRAL DE CONSUMO AJUSTADA À REDUÇÃO IMPOSTA PELO GOVERNO (GERALMENTE A 80%) E (2) O DIREITO REAL DE CONSUMO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DA MESMA QUANTIDADE, CUJA PARCELA NÃO CONSUMIDA PODERIA SER ALIENADA. AQUI, SIM, OCORRENDO A VENDA (ALIENAÇÃO) DA QUANTIDADE NÃO CONSUMIDA, TEM-SE CARACTERIZADA A OPERAÇÃO MERCANTIL SUJEITA AO ICMS. ISSO FOI O QUE OCORREU, TANTO QUE OS CONTRATOS DE TRANSAÇÃO BILATERAL DETERMINAVAM ÀS ADQUIRENTES QUE CREDITASSEM PARA A CEMIG O VALOR DA COMPRA PARA QUITAÇÃO DE DÉBITOS DA RIMA (AUTUADA) E NÃO PRÓPRIOS. OPERACIONALMENTE, COM A VENDA DA PARCELA NÃO CONSUMIDA (ALIENAÇÃO DO DIREITO REAL), TRANSFERIA-SE SIMULTANEAMENTE O DIREITO VIRTUAL ..." (GRIFOU-SE).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcelas remuneratórias de energia (encargos do sistema, por exemplo), deve incidir o ICMS, por se tratar de uma aquisição adicional de energia.

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

A Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022 refuta, com muita propriedade, o hipotético *bis in idem*, *verbis*:

### Nota Técnica DGF-SUFIS nº 009/2022

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tabela 5: Cálculo de sobras e déficits por tipo de agente – Fonte: CCEE – Relatório CONFAZ Mensal CF2003 Contabilização 12/2021.

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

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

Relativamente as sobras oriundas de consumidores livres temos que avaliar como é composto este montante. Conforme disposto na Tabela 6, o consumo nas UF's (BA, GO, MT, PR, RJ, SC, SE, SP) signatárias do Convênio ICMS N° 77/2011, cuja tributação somente ocorre sobre a energia efetivamente consumida, corresponde em média a 58,84% do consumo total dos consumidores livres. Com isto podemos inferir que em média 58,84% das sobras dos consumidores livres também não foram tributadas na origem. Assim, considerando que, conforme Tabelas 3 a 5, as sobras em consumidores livres correspondem em média a 2% do total das sobras, podemos concluir que em relação ao total, em média 1,2% das sobras em consumidores livres também não foram tributadas.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

### CONCLUSÃO:

Assim, considerando que nas operações interestaduais a incidência somente ocorre na entrada para consumo. Os trabalhos fiscais em consumidores livres, no caso de posição devedora, exigem a emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto, pois não é possível identificar a origem das sobras que suprem os consumidores em posição devedora, bem como não é possível afirmar que esta energia sofreu tributação em etapas anteriores, pelo contrário, é possível sim, afirmar que não houve tributação em etapas anteriores.” (Grifou-se).

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, não é condizente com a realidade dos fatos a afirmação de que um determinado consumidor não pode dar saída à energia elétrica, ao contrário, uma vez que, por ser titular da energia elétrica adquirida mediante notas fiscais e contratos bilaterais, suas eventuais sobras, mesmo não tendo transitado pelo seu estabelecimento, podem ser transferidas a terceiros por meio de novas operações (liquidação no MCP ou por meio de cessão de montante, também registrado na CCEE).

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

LC nº 87/96

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

[...]

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

[...]

[Grifou-se]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

### Resolução Normativa ANEEL nº 611/14

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sábado até 24h de sexta-feira da semana subsequente;

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

-----  
Do Registro e Validação de CCEAL e de Cessão

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

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

[...]

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

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

A despeito da Autuada não ter apresentado contratos bilaterais de venda de energia elétrica (contratos de cessão de montantes) no período fiscalizado, não há qualquer dúvida de que essa possibilidade está prevista na legislação que rege a comercialização de energia elétrica no mercado livre.

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

Essa é a situação fática descrita anteriormente. Um Consumidor Livre (adquirente/destinatário) que comprou energia elétrica por meio de contratos bilaterais e não a consumiu em sua totalidade pode vender o excedente de energia no mercado livre ou no MCP da CCEE – registrando um contrato de cessão de montantes ou liquidando as sobras de energia no MCP ao preço do mercado – PLD, respectivamente.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC nº 87/96

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

[...]

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

[...]

[Grifou-se]

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

Quanto aos aspectos estritamente legais, 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 LC nº 87/96 quanto na Lei Estadual nº 6.763/75.

Tal afirmação será infra demonstrada, tanto em relação à obrigatoriedade de recolhimento do ICMS, no caso de posições devedoras (entradas adicionais de energia), quanto à de estorno de créditos, quando verificadas posições credoras (saídas de energia), apesar de o presente processo se referir apenas às posições credoras.

Como destacado pela Impugnante, 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 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.

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

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

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

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

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

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

§ 1º O imposto incide sobre:

[...]

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)

-----  
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 CR/88.

Como salientado pela Impugnante, 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. Confira-se:

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

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

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

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

(...)

(GRIFOU-SE)

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

A Lei Maior tratou de beneficiar o estado de destino (com a totalidade do imposto sobre a operação), mediante a imposição legal quanto à não incidência do ICMS no Estado de origem do vendedor 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

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

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

§ 1º O imposto incide sobre:

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

(...)

(Grifou-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 infra reproduzidos:

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 nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### Lei nº 6.763/75

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

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

### RICMS/02

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

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

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O imposto incide sobre:

1. a operação relativa à circulação de mercadorias, 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 supra, 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 CR/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 (posição devedora) ou realizar o seu estorno (posição credora) 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.

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

- Alegações quanto à “Ausência de Não-Incidência. Imposto Devido ao Estado em que Situado o Consumidor. Técnica de Arrecadação”:

A Impugnante relata que, no cenário em que assume posição credora na CCEE, transfere a própria energia a terceiros que não corresponderia a uma saída verdadeiramente sem incidência do ICMS.

Reitera que as características peculiares da energia elétrica levam à constatação de que sua circulação jurídica, para efeito de incidência do ICMS, sucede somente quando há o seu consumo.

Portanto, prossegue a Impugnante, quando o contribuinte, agente da CCEE, deixa de consumi-la e a cede a terceiros, *subsistirá a tributação no instante em que estes, consumindo-a*, efetivarem a entrada (circulação) da mercadoria. Noutra dicção: como o fato jurígeno do ICMS-energia é entrada, via conexão entre distribuidora e o ponto de consumo, esta é a operação logicamente subsequente às liquidações realizadas.

Pontua que a noção de que há, sim, operação tributada em decorrência das liquidações na CCEE, na perspectiva do consumidor efetivo da energia, retrata real regra de competência quanto ao ICMS nas operações envolvendo energia elétrica, que nitidamente outorgou ao Estado em que situado o *consumidor final* da energia elétrica todo o imposto, desde a sua geração.

Afirma que esse *deslocamento* de competência está previsto nos arts. 34, § 9º da CR/88 e 9º, inciso II da LC nº 87/96, dispositivos esses que não estipulam, como base de cálculo da operação, o preço da *operação final* (induzindo a existência de outras, anteriores), mas atribuem o imposto ao estado em que realizada aquela, ou seja, que acarreta o consumo, acrescentando que o mesmo se infere da Cláusula Primeira, II, *b e c*, do Convênio ICMS nº 15/07, o qual estipula que “... o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses”.

Acentua que a legislação é intensa ao sujeitar as operações antecedentes, ainda que interestaduais, ao ICMS, e tanto é assim que atribuiu ao remetente, empresa geradora ou distribuidora, responsabilidade tributária por substituição quanto ao imposto de etapas logicamente precedentes, sempre, todavia, atrelada a exigência ao montante de energia consumido, na última etapa. É por esse motivo que, na realidade, houve mera *concentração* da tributação no momento do consumo, sem que se trate, verdadeiramente, de não incidência.

Em face disso, no entendimento da Impugnante, não há que se cogitar no estorno de crédito de eventuais sobras não consumidas, pois há operação subsequente tributada, a saber, a *entrada* da energia no estabelecimento consumidor.

Ressalta que historicamente o tratamento da legislação estadual sobre as operações de liquidação na CCEE, no que impõe a obrigação de emissão de Nota Fiscal

de Saída sem destaque do ICMS, pelo agente credor, se pautou na premissa de que é impossível identificar o(s) destinatário(s) efetivos da energia não consumida por aquele - são, insista-se, operações *multilaterais*. Destarte, essas “saídas” foram equiparadas a operações interestaduais, às quais se aplicaria a “não incidência” na forma dos artigos 155, §2º, X, “b” e 3º, III, da LC nº 87/96, conforme disciplinava a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, predecessora da Resolução nº 4.956/16.

Salienta que a premissa se mantém inalterada, na regulamentação hoje vigente, porque pautada nas mesmas disposições do RICMS que abalizam o procedimento fiscal em tela.

Menciona que, examinando o regime jurídico-fiscal de operações *interestaduais* envolvendo energia elétrica, o C. STF firmou, há vários anos, jurisprudência no sentido de que a norma não beneficia o contribuinte, mas o Estado de destino, competente para exigir o ICMS (RE nº 198.088 - DJ de 05/09/03).

Aduz que merece relevo, por fim, o fato de que não se depreende do artigo 53-F do Anexo IX do RICMS/02, que incorporou as normas do Convênio ICMS nº 15/07, a explícita designação da operação como *não sujeita* ao imposto.

Conclui, dessa forma, que resta demonstrada a total insubsistência do lançamento, ensejando, portanto, o cancelamento da autuação, eis que baseada, tão somente, nesta glosa indevida do crédito tributário.

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

Apesar dessa alegação já ter sido refutada no item anterior, cabe destacar que, a partir da publicação da Lei Federal nº 10.848/04, o processo de comercialização de energia elétrica foi substancialmente alterado, saindo do regime de monopólio estatal para o regime de livre comercialização.

Nesse sentido, criou-se a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que registra e administra os contratos firmados entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Distribuidores, assim como dos Agentes Consumidores Livres (no caso, a Autuada).

Diante da nova modalidade de comercialização de energia elétrica, os Estados estabeleceram tratamento específico para a energia elétrica comercializada pela CCEE, de forma a garantir isonomia tributária constitucional entre consumidores livres e cativos, exercendo a prerrogativa da competência legislativa plena, prevista no art. 6º do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, após a efetivação dos ajustes necessários no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (Convênio ICMS nº 15/07), o Estado de Minas Gerais inseriu no Anexo IX do RICMS/02 as disposições relativas à tributação da energia elétrica e ao cumprimento das respectivas obrigações tributárias.

No âmbito constitucional, o art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CR/88 prevê a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

[Grifou-se]

Quanto ao tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, trata-se de matéria em que as normas gerais estão reservadas ao instrumento da lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b” da CR/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

[Grifou-se]

Ao regulamentar o tratamento aos créditos de ICMS, o legislador complementar assim determinou:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (Grifou-se)

-----  
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; (Grifou-se).

Por sua vez, ao tratar da tributação da energia elétrica, a Lei nº 6.763/75 dispõe da seguinte forma:

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;

Quanto ao estorno de crédito, a lei mineira acompanha a regra constitucional, a teor da regra contida em seu art. 32, inciso I, *in verbis*:

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º. O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores.

A legislação tributária do estado de Minas Gerais, por meio do art. 71, inciso I do RICMS/02, reafirma a necessidade de se estornar o crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência:

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;

(...)

§ 2º. O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

Com vistas a normatizar os procedimentos relativos às obrigações principal e acessórias, a serem observados pelos Agentes da CCEE nas liquidações no MCP, e considerando as normas tributárias estabelecidas na CR/88, na LC nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 e no próprio RICMS/02, foi editada a Resolução nº 4.956/16 que determina expressamente a obrigatoriedade do estorno de créditos, nos casos em que o agente da CCEE apesar posições credoras no MCP e seu balanço energético for positivo, caracterizando efetiva disponibilização de energia para o sistema.

Com base nessa regulamentação, adotada por força de convênio de aplicação nacional (Convênio ICMS nº 15/07), equiparam-se as saídas de energia elétrica administradas pela CCEE, para efeitos tributários, às operações interestaduais, retirando a tributação do imposto estadual.

Observa-se que, por força da legislação específica, a posição devedora ou credora em determinado período (mensal) é informada pela CCEE, em relatório próprio, denominado “Pré-Fatura”, no qual são discriminados valores financeiros correspondentes à pessoa jurídica como um todo, independentemente da quantidade de estabelecimentos de mesma titularidade.

Dessa forma, quando na condição 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 possuía sobras de energia, situação em que há a obrigatoriedade de emitir nota fiscal de entrada com destaque do imposto.

Por outro lado, quando na condição superavitária (posição credora), o Consumidor Livre recebe da CCEE pela energia que foi disponibilizada por ele, para consumo de outros Agentes, situação em que há a obrigatoriedade de emitir, no período da efetiva liquidação financeira, nota fiscal sem destaque de ICMS, para registro da saída da energia elétrica, bem como estornar o imposto creditado, nos termos do inciso I do art. 71 do RICMS/02.

Além disso, no caso dos autos, o estorno dos créditos também se justifica pelo fato de a energia elétrica não ter sido consumida no processo de industrialização, nos termos do art. 33, inciso II da LC nº 87/96, pois sequer ingressou no estabelecimento, exceto documentalmente.

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

[...]

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

[...]

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização.

[...]

[Grifou-se]

A hipótese prevista na alínea “a” supra não se aplica ao presente processo, por se tratar de saída de energia elétrica amparada pela não incidência do ICMS, conforme anteriormente exposto.

Com relação à afirmação da Impugnante de que o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 não explicita a operação como não sujeita à incidência do imposto, no caso das posições credoras, cabe destacar que o mencionado dispositivo determina a emissão de nota fiscal de saída, em caso de posição credora, e, diferentemente das posições devedoras, não faz qualquer menção ao campo de base de cálculo do imposto, exatamente por se tratar de saída amparada pela não incidência do ICMS.

De toda forma, a Resolução nº 4.956/16, de pleno conhecimento da Impugnante, estabelece claramente a obrigatoriedade do estorno, além de disciplinar a forma como esse estorno deve ser efetuado.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao estornar os créditos em análise, em função de a Impugnante ter assumido posições credoras na MCP da CCEE, bem como ter apresentado balanço energético positivo nos períodos autuados, conforme estabelece a Resolução nº 4.956/16.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Legítimas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação prevista nos art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, observada a retificação do crédito tributário efetuada às págs. 97/98.

- Alegações quanto à “Incorreção no Cálculo do Estorno – Energia do PROINFA”:

A Impugnante narra que, segundo a metodologia adotada pela Resolução nº 4.956/16, mais designadamente em seu art. 3º, inciso I e §§ 1º e 2º, deve ser obtido o *Balanco Energético* do consumidor livre, mediante confronto entre o total de energia elétrica adquirida (contratada) em MWh adquirida subtraído da quantidade de energia elétrica consumida.

Acrescenta que esses dados são compilados a partir de relatórios fornecidos pela CCEE, e em seguida o contribuinte deve determinar o *Valor a Liquidar*, no âmbito da Câmara - excluindo as parcelas ditas no art. 1º, § 1º, da norma, para definir a base de cálculo do ICMS, conforme o caso.

Salienta que, no tocante à presente autuação, o índice de estorno aplicável é obtido pelo quociente entre: I) o montante da “sobra” de energia elétrica (Coluna J, Planilha VII - Percentual Estorno) e II) a quantidade total de energia adquirida (Coluna K, Planilha VII - Percentual Estorno).

Pontua que esse índice (Coluna L, da mesma planilha) é aplicado sobre o somatório da integralidade do ICMS destacado nas contratações e faturamento da energia (constante da Coluna AE, Planilha XI - Análise da Contabilização).

Prosseguindo, a Impugnante afirma que a quantidade total de energia consta da Planilha III (Contratos EE CCEE, Coluna O), registrando que dentre os fornecedores está relacionada a Eletrobrás, como agente Comercializador de energia proveniente do PROINFA, que se trata de programa instituído pelo artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.438/02, através do qual os produtores de fontes alternativas de energia (eólica, solar, etc.) fornecem à Eletrobrás a energia gerada, mediante contratação direta, e uma vez disponibilizada (a energia) no sistema, os consumidores finais indicados pela Lei, e nos seus termos, arcam com os custos respectivos, mediante rateio.

Expõe que, como a quantidade energética advinda da Eletrobrás foi acrescida à totalização supra, na prática ela incrementou a “sobra” identificada no Balanço Energético, o que poderia ser observado mediante a seguinte equação, relativa ao mês de dezembro de 2018:

$$16.368,784 \text{ MWh (Compras)} + \underline{81,784 \text{ (Proinfa)}} - 13.392,000 \text{ (Consumo)}$$
$$=$$
$$2.976,000 \text{ (Balanço)}.$$

Porém, a seu ver, em virtude do contexto regulatório adjacente ao fornecimento no âmbito do PROINFA, refletindo na regulação fiscal decorrente, é incorreto considerar o volume energético respectivo no cálculo do estorno, pois, como visto, o fornecimento de energia destas fontes decorre de relação entabulada exclusivamente entre a Eletrobrás e os Produtores abarcados pelo Programa - e nesta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seara se desenvolvem os reflexos fiscais da operação (emissão de NF, destaque ou não de ICMS, dentre outros aspectos) -, sendo a energia distribuída de forma geral no Sistema, segundo o rateio mencionado.

Ressalta que não há, por conseguinte, operação individual encartada entre o consumidor livre e a Eletrobrás, sendo que o imposto não é, neste momento, devido ou cobrado. Por esse motivo, o Ajuste SINIEF nº 03/09 c/c o artigo 53-J do Anexo IX do RICMS/02, a nota fiscal é emitida pelo gerador inscrito no PROINFA diretamente à Eletrobrás, havendo dispensa expressa da emissão NF para acobertar a entrada da energia no consumidor livre, *ex vi* da Cláusula Sexta do Ajuste supra:

*"Cláusula sexta. A Eletrobrás fica dispensada da emissão de nota fiscal mensal pela entrega de energia elétrica aos consumidores livres."*

Pondera que, se não há sequer emissão de NF contra a Autuada, é impositivo concluir que essa parcela da energia tampouco gerou crédito do ICMS, passível de estorno.

Sustenta que, ao se computar o volume de energia advindo do PROINFA no total das entradas, *aumentando o índice de estorno*, estar-se-ia estornando mais crédito do que o devido, mesmo porque, no caso de referidas entradas de mercadoria *sem destaque de ICMS* a hipótese é de vedação ao crédito (art. 70, inciso I do RICMS/02), e não estorno.

Conclui, nesses termos, que a energia fornecida no âmbito do Proinfa não pode ser considerada para cálculo do excedente, de forma a se obter o percentual de estorno, pois não houve aproveitamento de ICMS a seu respeito, sendo inaplicável o art. 71, inciso I do RICMS/02.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

Ressalte-se, inicialmente, que a Impugnante se equivocou na transcrição das quantidades de energia relativas ao consumo e ao balanço energético na equação por ela reproduzida acima, o que poderá ser observado nas linhas que se seguem.

Tal equívoco, no entanto, não afetará a análise de seus argumentos.

Feita esta observação, cabe esclarecer que o PROINFA representa a energia elétrica proveniente de fontes alternativas (eólica, solar) e de pequenas centrais hidrelétricas (PCH), em operações centralizadas pela Eletrobrás, em relação às quais não há obrigação de emissão de nota fiscal para acobertar a entrada no estabelecimento do consumidor livre, nos termos da Cláusula Sexta do Ajuste SINIEF nº 03/09, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais no âmbito do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA).

Assim, embora não haja a emissão de documentos fiscais, as entradas de energia proveniente do PROINFA são consideradas regulares e devem ser levadas em consideração, para cada estabelecimento associado ao perfil de agente, pois representa uma entrada real de energia.

Importante destacar que a própria CCEE inclui nos "Contratos de Compra Total (MWh)" as parcelas relativas ao PROINFA, pois também se referem a contratos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de aquisição de energia, conforme quadros ilustrativos abaixo, relativos ao mês de dezembro de 2018 (período citado pela Impugnante), cujos dados foram extraídos da planilha “PS\_0016101770311”, elaborada pelo Fisco, devendo-se destacar que a coluna “Balanço Energético” foi inserida pela Assessoria do CCMG:

PLANILHA “PS\_0016101770311” - ABA “I - PR-EPFATURA EE CCEE”

| ANO/MÊS | EVENTO                   | PERFIL DE AGENTE | CLASSE DO PERFIL | CONSUMO TOTAL (MWh) | CONTRATOS DE COMPRA TOTAL (MWh) | BALANÇO ENERGÉTICO (MWh) |
|---------|--------------------------|------------------|------------------|---------------------|---------------------------------|--------------------------|
| 201812  | 2018_12 - CONTABILIZAÇÃO | MUSA CL          | Consumidor Livre | 13.530,785          | 16.449,784                      | 2.918,999                |

PLANILHA “PS\_0016101770311” - ABA “III - CONTRATOS EE CCEE”

| Ano/Mês | Evento                  | Comprador | Nome Completo do Vendedor          | Tipo de Contrato | Energia - (MWh)   |
|---------|-------------------------|-----------|------------------------------------|------------------|-------------------|
| 201812  | 2018_12 -CONTABILIZAÇÃO | MUSA CL   | CENTRAIS ELÉTRICASBRASILEIRAS S.A. | PROINFA          | 81,784            |
| 201812  | 2018_12 -CONTABILIZAÇÃO | MUSA CL   | ECOM ENERGIA LTDA.                 | CCEAL            | 2.976,000         |
| 201812  | 2018_12 -CONTABILIZAÇÃO | MUSA CL   | CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃOS.A.    | CCEAL            | 13.392,000        |
|         |                         |           |                                    |                  | <b>16.449,784</b> |

Isto posto, cabe lembrar que a Resolução nº 4.956/16, em seu art. 3º, inciso I estabelece que o estorno deve corresponder à aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido sobre o crédito do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira.

De acordo com o § 2º do mesmo art. 3º, 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.

No caso dos autos, o Balanço Energético (BE) do estabelecimento autuado se refere ao resultado do “Contrato de Compra Total” (CCT) diminuído do consumo verificado (TRC), ou seja:

$$\text{BE} = \text{CCT} - \text{TRC} = 16.449,784 - 13.530,785 = 2.918,999 \text{ MWh}$$

Assim, o Índice de Estorno será:

$$\text{Índice de Estorno} = \text{BE} \div \text{CCT} = 2.918,999 \div 16.449,784 = 0,17744909 = 17,74\%$$

É exatamente este o percentual de estorno indicado pelo Fisco na aba “VII – Percentual de Estorno”, da planilha “PS\_0016101770311” por ele elaborada.

Portanto, a quota do PROINFA compõe o cálculo do balanço energético, pois está inserido nos “Contratos de Compra Total”, de acordo com as regras da própria CCEE, uma vez que também representa uma entrada real de energia no estabelecimento do agente.

Por outro lado, no cálculo do índice de Estorno a quota do PROINFA compõe o denominador da equação, uma vez que se encontra inserida no total de compras de energia (CCT).

Assim, excluir o PROINFA do cálculo do balanço energético significaria desvirtuar o conceito do BE, além de causar alterações no cálculo das posições

financeiras credoras ou devedoras do agente, pois o balanço energético é o ponto de partida para apuração de tais posições financeiras.

Por seu turno, excluir a quota do PROINFA do denominador do cálculo do índice de estorno, mediante sua subtração do CCT, significaria aumentar o índice de estorno, em função da redução do denominador da equação supramencionada.

Portanto, as sobras de energia devem ser divididas pelo total de entradas, sob pena de apuração de percentual não condizente com a realidade dos fatos, isto é, o índice de estorno indica qual é o percentual que as sobras representam em relação ao total das entradas de energia (incluindo o PROINFA) e não somente em relação ao montante da energia normalmente tributada.

Conclui-se, portanto, que não se pode excluir a quota do PROINFA do numerador ( $BE = CCT - TRC$ ), assim como do denominador (CCT) e muito menos de ambos, relativamente à equação do cálculo do índice de estorno em análise.

Conclui-se, também, que o índice de estorno apurado pelo Fisco seguiu rigorosamente as normas estabelecidas na legislação vigente.

O Cálculo do estorno também foi feito de forma correta pelo Fisco, pois a Resolução nº 4.956/16 é absolutamente clara ao determinar que o índice de estorno deve ser aplicado sobre o crédito do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira.

Obviamente não há estorno de créditos inerentes às quotas do PROINFA, uma vez que as entradas da energia de tal origem não geram direito a créditos do imposto, pois sequer há a obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais relativos a essas entradas (índice de estorno x zero = zero).

Nas palavras da própria Impugnante, no caso entradas de mercadoria sem destaque de ICMS a hipótese é de vedação ao crédito e não de estorno.

Assim, o índice de estorno, incide sobre as entradas normalmente tributadas, como ocorre em todos os casos em que há saídas subsequentes não tributadas, sem que seja possível uma perfeita correlação entre as entradas e as respectivas saídas.

Ademais, cabe reiterar que a Resolução nº 4.956/16 é absolutamente clara ao determinar que o índice de estorno deve ser aplicado sobre o crédito do imposto apropriado, relativo às entradas de energia elétrica no estabelecimento, no período de referência da liquidação financeira.

Devem ser rejeitados, portanto, os argumentos da Impugnante.

- Alegações quanto à “Inclusão da Energia Consumida Administrativamente” – Estorno Espontâneo:

Os argumentos relativos ao tópico em epígrafe já se encontram superados nos autos, pois o Fisco excluiu as exigências fiscais relativas aos valores questionados, conforme termo de reformulação acostado às págs. 97/98, o que pode ser observado mediante a leitura das seguintes passagens contidas no aditamento da impugnação da Autuada:

Aditamento da Impugnação

“Apresentada Impugnação, a autuada foi cientificada da aludida Reformulação do lançamento, resultando na extinção parcial do crédito tributário, consoante justificativa do ilustre delegado fiscal, *verbis*:

*‘Após análise dos argumentos apresentados na impugnação, a Fiscalização entendeu que assiste razão a Impugnante em relação a exclusão dos estornos relativos a energia elétrica não utilizada na produção do valor do crédito apropriado no período, para efeito de aplicação do Índice de Estorno e Recolhimento de Imposto Diferido’*”

A manifestação supra acolhe as alegações do item 13 (treze), da Impugnação, e exclui da base de créditos a estornar a parcela adquirida e consumida fora do processo, que já ensejou estorno espontâneo do contribuinte, indicado na Coluna E, Planilha VIII - Ajustes REG E111. Nesse passo, as retificações de cálculo respectivas – vide a planilha “XI – Análise da Contabilização” - bem refletem esse acatamento, como se vê da Coluna “V”, da nova versão da planilha supra, diminuiu-se o montante pertinente ao estorno já efetuado (cf. colunas “Z”, “Diferença a Estornar”).

Nesse passo, a Suplicante se manifesta ciente da reformulação do crédito realizada pelo Fisco.”

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração – Princípio da Consunção:

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

A Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

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;

-----  
Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.”

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

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

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 97/98, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 27 de agosto de 2024.**

**Emmanuelle Christie Oliveira Nunes  
Relatora**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente**