

Acórdão: 24.499/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002365583-99
Impugnação: 40.010154307-40
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.
IE: 367219883.06-05
Proc. S. Passivo: Diego Aubin Miguita/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatada a entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Acusação fiscal de fornecimento de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo específico, sem o estorno proporcional dos créditos de ICMS apropriados no momento da entrada dessa mesma mercadoria. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de energia, realizado no período de 01/01/18 a 30/04/21:

- 1.** Entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal;
- 2.** fornecimento de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal, sem o estorno proporcional dos créditos apropriados no momento da entrada dessa mesma mercadoria, não utilizada no processo de industrialização.

Quanto à primeira irregularidade, as exigências referem-se ao ICMS não recolhido, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à segunda infração, as exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 34/67, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 171/208.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 209/263, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, para cancelar as exigências fiscais relativas ao item 02 do Auto de Infração.

Em sessão realizada em 14/02/23, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto e Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 28/02/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Relatora) e Dimitri Ricas Pettersen (Revisor), que, em preliminar, rejeitavam a nulidade do lançamento e, no mérito, julgavam parcialmente procedente o lançamento, para cancelar as exigências fiscais relativas ao item 02 do Auto de Infração, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Em sessão realizada em 28/02/23, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, nos termos do § 3º do art. 71 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, em deferir o pedido de prorrogação de vista formulado pelos Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto e Cindy Andrade Moraes, marcando-se extrapauta para o dia 14/03/23.

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.

1. Esclarecimentos Iniciais - Levantamento Quantitativo de Energia:

Para melhor compreensão da matéria relativa à presente lide, segue abaixo breve resumo do procedimento adotado pelo Fisco no levantamento quantitativo em apreço:

a) Anexos I a III:

Nos Anexos I a III do Auto de Infração, o Fisco apurou, observado o rateio de cargas por ponto de consumo, as sobras e déficits de energia, em MWh, do estabelecimento autuado (Vazante – MG), em cada período de apuração, com base no balanço energético do contribuinte, disponibilizado pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), conforme quando ilustrativos abaixo, relativos aos exercícios de 2018 e 2020 (a coluna “Balanço Energético” foi inserida pela Assessoria):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXOS I A III - 2018

Ano/Mês	Perfil de Agente	GERAÇÃO	MECANISMO DE REALOCAÇÃO DE ENERGIA	CONSUMO DA GERAÇÃO	CONSUMO TOTAL	CONTRATOS DE VENDA TOTAL	CONTRATOS DE COMPRA TOTAL	BALANÇO ENERGÉTICO	PERCENTUAL DE RATEIO DE CARGA	CONTABILIZAÇÃO DE CARGA
		(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)
		A	B	C	D	E	F	G = A + B - C - D - E + F	H	I = G X H
201801	VMZ	38.171,540	1.655,520	0,000	130.936,525	0,000	93.621,660	2.512,196	17,75%	445,999
201802	VMZ	27.215,920	10.913,095	0,000	121.624,097	0,000	64.587,302	-18.907,781	16,99%	-3.212,154
201803	VMZ	35.137,936	4.178,993	0,000	130.234,976	0,000	89.786,978	-1.131,069	17,04%	-192,726
201804	VMZ	23.400,804	23.718,952	0,000	130.500,300	0,000	83.913,667	533,123	16,35%	87,180
201805	VMZ	21.027,159	30.254,412	0,075	126.705,307	0,000	83.897,096	8.473,285	16,35%	1.385,502
201806	VMZ	20.674,779	22.459,307	0,715	125.456,243	0,000	89.803,593	7.480,721	14,56%	1.088,902
201807	VMZ	32.488,675	2.758,779	0,000	128.523,952	0,000	101.147,933	7.871,434	14,33%	1.128,084
201808	VMZ	32.299,701	974,418	0,000	129.006,485	0,000	103.416,702	7.684,336	14,05%	1.079,922
201809	VMZ	29.323,665	2.983,275	0,000	122.019,607	0,000	97.740,966	8.028,299	13,82%	1.109,240
201810	VMZ	37.448,151	-5.222,634	0,000	123.708,168	0,000	97.039,217	5.556,567	13,99%	777,311
201811	VMZ	40.222,783	-3.819,830	0,000	123.405,033	0,000	91.662,307	4.660,227	16,44%	766,067
201812	VMZ	0,000	0,000	0,000	130.925,858	0,000	136.866,506	5.940,648	17,40%	1.033,666

ANEXOS I A III - 2020/2021

Ano/Mês	Perfil de Agente	GERAÇÃO	MECANISMO DE REALOCAÇÃO DE ENERGIA	CONSUMO DA GERAÇÃO	CONSUMO TOTAL	CONTRATOS DE VENDA TOTAL	CONTRATOS DE COMPRA TOTAL	BALANÇO ENERGÉTICO	PERCENTUAL DE RATEIO DE CARGA	CONTABILIZAÇÃO DE CARGA
		(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)	(MWh)
		A	B	C	D	E	F	G = A + B - C - D - E + F	H	I = G X H
202001	VMZ	0,000	0,000	0,000	130.420,663	0,000	127.394,125	-3.026,538	17,59%	-532,504
202002	VMZ	0,000	0,000	0,000	126.061,590	0,000	119.722,244	-6.339,346	18,46%	-1.170,498
202003	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	25.270,201	0,000	25.158,727	-111,474	100,00%	-111,474
202004	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.164,838	0,000	23.066,416	-98,423	100,00%	-98,423
202005	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	24.121,416	0,000	24.158,832	37,416	100,00%	37,416
202006	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	22.924,684	0,000	23.074,158	149,474	100,00%	149,474
202007	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.745,692	0,000	23.977,970	232,278	100,00%	232,278
202008	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.714,204	0,000	23.930,394	216,191	100,00%	216,191
202009	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	21.587,980	0,000	21.917,564	329,584	100,00%	329,584
202010	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	22.037,904	0,000	22.169,215	131,311	100,00%	131,311
202011	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	22.004,873	0,000	22.106,477	101,603	100,00%	101,603
202012	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.705,881	0,000	24.061,313	355,431	100,00%	355,431
202101	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.595,551	0,000	25.350,255	1.754,705	100,00%	1.754,705
202102	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	21.399,978	0,000	23.582,924	2.182,946	100,00%	2.182,946
202103	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.283,062	0,000	25.377,817	2.094,755	100,00%	2.094,755
202104	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	22.677,040	0,000	24.309,062	1.632,022	100,00%	1.632,022

Esclareça-se que até fevereiro de 2020, o estabelecimento autuado estava associado, **juntamente com outros estabelecimentos**, ao Perfil de Agente “VMZ” com a Classe de Perfil de “Autoprodutor”.

A partir de março de 2020, o estabelecimento autuado passou a ser o único associado ao novo perfil criado pela empresa, a saber: “VMZ Vazante”, com a classe de perfil de consumidor livre.

Ressalte-se que o balanço energético do perfil do agente é o resultado, **em quantidade de energia elétrica (MWh)**, de todas as suas movimentações com energia (compra, venda/revenda, geração e consumo).

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

Essas sobras e déficits serão liquidadas no Mercado de Curto Prazo, no âmbito da CCEE, e são tratadas como “Ajustes” no levantamento quantitativo (acréscimo positivo dos déficits ou subtração das sobras, observado o rateio de cargas), **para se evitar qualquer duplicidade** com as autuações envolvendo as contabilizações

e liquidações das operações com energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

O resultado do balanço energético do perfil do agente é rateado entre os estabelecimentos consumidores a ele associados, de acordo com o percentual de consumo de cada um deles, em relação ao consumo total.

A “Contabilização da Carga” de cada estabelecimento (sobras ou déficits do estabelecimento) é obtida mediante simples multiplicação do resultado do perfil do agente pelos respectivos percentuais de consumo.

O consumo de energia de cada estabelecimento está indicado no Anexo II.

Todos esses dados são obtidos a partir de relatórios fidedignos repassados pela CCEE à SEF/MG.

b) Anexos IV, V e VI:

Nos Anexos IV e V estão indicadas as quantidades de energia relativas aos contratos bilaterais de compras e ao PROINFA, dados estes também disponibilizados pela CCEE.

Esclareça-se 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).

Por sua vez, o Anexo VI traz a informação sobre os contratos bilaterais de vendas de energia firmados pelo agente da CCEE (agente fiscalizado), devendo-se destacar que no presente caso não houve vendas de energia registradas na CCEE, para os perfis de agente supramencionados (“VMZ” e “VMZ Vazante”).

c) Anexos VII e VIII:

No Anexo VII estão indicadas as notas fiscais de entradas de energia elétrica no estabelecimento autuado, emitidas pelos respectivos fornecedores, referentes aos contratos bilaterais de compras.

Por sua vez, no Anexo VIII constariam as notas fiscais de vendas de energia emitidas pelo estabelecimento autuado, porém, como já afirmado, inexistem notas fiscais de vendas, pois não houve vendas de energia elétrica registradas na CCEE.

d) Anexo IX:

No Anexo IX consta a indicação dos preços médios ponderados mensais da energia adquirida, calculados de acordo com as notas fiscais de entradas constantes no Anexo VII, cujos valores são utilizados para fins de cálculo do ICMS a ser recolhido ou a ser estornado, de acordo com o resultado do levantamento quantitativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Anexo X foram calculados os percentuais de entradas de energia elétrica, normalmente tributados pelo ICMS, percentuais estes utilizados para fins de estornos de créditos.

e) Anexo XI (Levantamento Quantitativo):

No Anexo XI consta o levantamento quantitativo propriamente dito, onde todos os dados anteriores serão utilizados (vide legenda constante no próprio levantamento), conforme quadros abaixo.

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO - 2018

Ano/Mês	ENTRADAS COM NF (MWh)	PROINFA (MWh)	AJUSTES (CONTAB. CARGA) (MWh)	VENDAS COM NF (MWh)	CONSUMO (MWh)	DIFERENÇA APURADA (MWh)
	A	B	C	D	E	F = A + B - C - D - E
201801	25.444,427	230,633	445,999	0,000	23.245,622	1.983,439
201802	22.277,899	206,853	-3.212,154	0,000	20.662,145	5.034,760
201803	23.619,621	219,253	-192,726	0,000	22.191,135	1.840,465
201804	21.361,038	219,571	87,180	0,000	21.340,290	153,140
201805	21.644,759	235,121	1.385,702	0,000	20.721,096	-226,917
201806	19.742,992	233,215	1.088,902	0,000	18.261,544	625,761
201807	21.447,440	230,914	1.128,084	0,000	18.419,243	2.131,027
201808	21.248,383	245,618	1.079,922	0,000	18.129,991	2.284,089
201809	19.875,621	248,341	1.109,240	0,000	16.858,987	2.155,735
201810	20.298,833	265,351	777,311	0,000	17.305,588	2.481,285
201811	22.739,134	265,770	766,067	0,000	20.285,829	1.953,008
201812	31.580,608	255,004	1.033,666	0,000	22.780,942	8.021,005

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO - 2019

Ano/Mês	ENTRADAS COM NF (MWh)	PROINFA (MWh)	AJUSTES (CONTAB. CARGA) (MWh)	VENDAS COM NF (MWh)	CONSUMO (MWh)	DIFERENÇA APURADA (MWh)
	A	B	C	D	E	F = A + B - C - D - E
201901	23.880,851	81,051	871,235	0,000	23.098,569	-7,902
201902	21.101,386	72,862	393,668	0,000	20.778,022	2,558
201903	23.681,956	77,725	3,329	0,000	23.754,882	1,470
201904	21.835,628	77,470	-8,845	0,000	21.921,426	0,517
201905	22.935,023	82,104	-425,005	0,000	23.048,300	393,832
201906	22.114,539	82,143	41,851	0,000	22.154,622	0,209
201907	22.864,241	84,435	148,416	0,000	22.800,005	0,255
201908	21.990,169	88,607	155,705	0,000	21.930,842	-7,771
201909	20.058,621	88,592	273,808	0,000	19.992,602	-119,197
201910	18.291,224	93,401	93,560	0,000	18.267,840	23,225
201911	17.916,195	92,593	375,702	0,000	17.567,084	66,002
201912	23.282,934	86,390	87,118	0,000	23.275,830	6,376

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO - 2020/2021

Ano/Mês	ENTRADAS COM NF (MWh)	PROINFA (MWh)	AJUSTES (CONTAB. CARGA) (MWh)	VENDAS COM NF (MWh)	CONSUMO (MWh)	DIFERENÇA APURADA (MWh)
	A	B	C	D	E	F = A + B - C - D - E
202001	23.540,820	85,528	-532,504	0,000	22.946,842	1.212,010
202002	34.253,774	75,969	-1.170,498	0,000	23.276,038	12.224,203
202003	25.077,451	81,276	-111,474	0,000	25.270,201	0,000
202004	22.986,451	79,965	-98,423	0,000	23.164,838	0,000
202005	24.071,226	87,606	37,416	0,000	24.121,416	0,000
202006	22.989,429	84,729	149,474	0,000	22.924,684	0,000
202007	23.890,587	87,384	232,278	0,000	23.745,692	0,001
202008	23.835,312	95,083	216,191	0,000	23.714,204	0,001
202009	21.820,982	96,582	329,584	0,000	21.587,980	0,000
202010	22.068,372	100,843	131,311	0,000	22.037,904	0,000
202011	22.005,200	101,276	101,603	0,000	22.004,873	-0,001
202012	23.966,247	95,066	355,431	0,000	23.705,881	0,000
202101	25.273,566	76,690	1.754,705	0,000	23.595,551	0,000
202102	23.511,432	71,492	2.182,946	0,000	21.399,978	0,000
202103	25.300,198	77,619	2.094,755	0,000	23.283,062	0,000
202104	24.227,319	81,743	1.632,022	0,000	22.677,040	0,000

O pressuposto básico do levantamento quantitativo é o fato de que a **quantidade total de energia disponibilizada ao agente** (incluindo as quantidades positivas inerentes aos déficits, que serão liquidados no mercado de curto prazo da CCEE), **deve corresponder à energia total por ele de alguma forma utilizada**, sob a forma de consumo, venda ou eventuais sobras (sobras que também serão liquidadas no mercado de curto prazo da CCEE), uma vez que não há a possibilidade de formação de estoques (inicial ou final) de energia elétrica.

$$\text{Entradas C/NF} + \text{PROINFA} + \text{Déficits} - \text{Consumo} - \text{Vendas C/NF} - \text{Sobras} = 0$$

Verifica-se no quadro acima que, em relação aos meses de março de 2020 a abril de 2021, não foram apuradas diferenças no levantamento quantitativo, indicando que não houve qualquer irregularidade na movimentação de energia.

Porém, havendo alguma diferença, positiva ou negativa, como ocorreu nos demais meses, as conclusões que podem ser extraídas são as seguintes:

- Diferenças positivas:

As diferenças positivas permitem a conclusão de que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes (sobras e déficits), são superiores aos montantes referentes aos contratos bilaterais (e energia autoproduzida, se for o caso), ou seja, **o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo/vendas** (observados os ajustes e o rateio de cargas, conforme o caso), sendo necessário o **estorno proporcional do crédito** referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos **documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Autuada**.

Eventuais **saídas desacobertadas** de energia somente são apuradas se houver contratos de vendas registrados na CCEE, sem a emissão, total ou parcial, da documentação fiscal correspondente.

- Diferenças negativas:

As diferenças negativas retratam entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, **no tocante à diferença**, ou seja, as entradas de energia elétrica, em MWh (Megawatt-hora), consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, foram inferiores ao consumo e à revenda de energia (observados os déficits ou sobras de energia e o rateio de cargas, no caso de dois ou mais estabelecimentos consumidores associados ao perfil do agente).

f) Anexo XII (Demonstrativo do Crédito Tributário):

Por fim, no Anexo XII do Auto de Infração, o Fisco indica o demonstrativo do crédito tributário, de acordo com as irregularidades apuradas no levantamento quantitativo.

2. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – Cerceamento de Defesa:

A Impugnante relata que “a Constituição Federal consagra no inciso LV do artigo 5º os princípios do contraditório e da ampla defesa como diretrizes, não apenas do processo judicial, como também do processo administrativo”, acrescentando que, “como não poderia ser diferente, a legislação mineira também prestigia tais diretrizes. Segundo o artigo 136 da Lei nº 6.763/1975, ‘é assegurada ao interessado ampla defesa na esfera administrativa’”.

Reproduz o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), afirmando que tal dispositivo estabelece os elementos mínimos para que um auto de infração seja considerado válido.

Pontua que “a relação entre esses requisitos, em especial dos incisos IV e V, e os princípios do contraditório e da ampla pode ser facilmente percebida: sem a descrição clara e precisa do fato e a citação expressa do dispositivo legal infringido, o sujeito passivo autuado não tem condições de saber do que está sendo acusado”.

A seu ver, porém, “no presente caso, todavia, a autoridade lançadora parece ter privilegiado de tal forma a brevidade que acabou formulando acusação genérica e desprovida de clareza mínima quanto a elementos essenciais à sua compreensão”.

Salienta que, “como forma de demonstrar que a Impugnante não sustenta a nulidade do lançamento tributário de forma leviana, é necessário ressaltar que existem aspectos da acusação fiscal que estão claros. Outros aspectos, no entanto, não são claros ou minimamente fundamentados, gerando – nesses aspectos – prejuízo à defesa da Impugnante” e explica tal afirmação da seguinte forma, *verbis*:

“Como mencionado, sabe-se que **a Impugnante é acusada de duas infrações**: (i) em alguns períodos de apuração, de realizar ‘**entrada de energia elétrica desacoberta de documento fiscal**’, e (ii) em outros períodos, de ‘**fornecimento de energia elétrica desacoberta de documentação fiscal**’.

Sabe-se também que a autoridade lançadora conduziu um levantamento quantitativo, por meio das quais foram identificadas supostas diferenças

entre entradas, de um lado, e saídas e consumo, de outro. Apesar de inúmeros erros (que serão oportunamente demonstrados), as planilhas apuram essas diferenças são dotadas de clareza.

O que não está claro é a conclusão alcançada pela autoridade lançadora diante das diferenças apuradas. Para demonstrar essa falta de clareza e fundamentação legal, é necessário analisar cada infração individualmente.

Primeiramente, quanto à infração 'a': **ao constatar diferença negativa** (mais consumo e saídas do que entradas), **a autoridade lançadora entende ter havido 'entradas desacobertadas de documento fiscal'**. A consequência dessa constatação é a exigência de ICMS em face da própria Impugnante, tratada, portanto, como contribuinte do imposto. Confirma-se o teor da acusação referente à infração 'a':

- a) Falta de recolhimento do ICMS devido, no montante de R\$ 48.747,05, referente a fatos geradores ocorridos nos meses de 05/2018, 01/2019, 08/2019, 09/2019, 11/2019 e 12/2019, pela entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, apurado por meio de levantamento quantitativo específico, conforme coluna "N" da planilha "XI - Lev Quant" do arquivo "LQ_3672198830370", pelo que exige-se:

Como bem se sabe, o ICMS incide, como regra, na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte, conforme artigo 12, inciso I, da Lei Kandir. Se a fiscalização entende que a Impugnante recebeu mercadoria 'desacobertada de documento fiscal', significa que alguém promoveu a saída dessa mercadoria sem emissão de nota fiscal. Não seria esse 'alguém' o contribuinte do ICMS?

Não surpreenderia se a autoridade lançadora, diante desse cenário, procurasse imputar algum tipo de responsabilidade tributária à Impugnante em relação ao ICMS devido por esse 'alguém'. O auto de infração e o relatório fiscal, todavia, não contém uma referência sequer ao termo 'responsabilidade', tampouco indicam dispositivos legais para sustentar suposta responsabilização da Impugnante. Por qual razão, então, a fiscalização exige ICMS da Impugnante?

Cabe notar que existem operações envolvendo energia elétrica que não estão sujeitas a essa regra geral (ocorrência do fato gerador na saída do estabelecimento). No caso de operações interestaduais com energia elétrica destinadas a estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, por exemplo, o ICMS é devido 'na entrada', conforme previsão do artigo 1º, inciso IV, do Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação do Estado de Minas Gerais ('RICMS/MG'), abaixo transcrita:

[...]

Esse dispositivo legal é indicado – ao lado de uma dezena de outros – no auto de infração como sendo parte da 'base legal'. A autoridade lançadora, todavia, não se preocupou em esclarecer a sua aplicação ao caso concreto. Afinal, o artigo 1º, inciso IV, do RICMS/MG é destinado especificamente a operações 'oriundas de outra unidade da Federação'.

O auto de infração e o relatório que o acompanha não utilizam o termo 'interestadual' e também não indicam que a Impugnante teria adquirido mercadorias desacompanhadas de nota fiscal junto a fornecedor localizado em outro Estado.

Além disso, observa-se que o inciso IV trata de hipótese em que a energia não é destinada 'à comercialização ou à industrialização do próprio produto'. Como mencionado, a Impugnante desenvolve atividade de mineração e metalurgia, com alta demanda energética. A gigantesca maioria da energia adquirida é, sem dúvida, destinada à industrialização.

Por qual razão, então, o artigo 1º, inciso IV, do RICMS/MG foi aplicado ao caso? Não se sabe. A autoridade lançadora, portanto, não apresentou uma 'descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado', violando o artigo 89 do RPTA.

Ora, se a autoridade lançadora cita dispositivo legal especificamente voltado a operações interestaduais não destinadas a industrialização, é esperado que demonstre que o caso em concreto envolve operações interestaduais e que a energia não foi empregada na industrialização. De outra forma, a Impugnante não contará com o mínimo necessário para compreender a acusação que lhe é imputada e, sendo o caso, apresentar uma defesa completa.

É justamente aqui que se verifica a falta de clareza e de fundamentação da acusação fiscal, justificando a decretação da nulidade do lançamento tributário.

O mesmo vício é observado em relação à infração 'b'. Em determinados períodos de apuração, a autoridade lançadora identificou diferenças positivas (mais entradas do que consumo e saídas), sustentando, então, haver 'fornecimento desacobertado de documento fiscal'. A consequência dessa constatação

é, no mínimo, curiosa: a fiscalização exige o estorno de créditos de ICMS. Confira-se:

b) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS no montante de R\$ 1.446.437,24, referente a fatos geradores ocorridos nos meses de 01/2018 a 04/2018, 06/2018 a 12/2018, 07/2019, 10/2019, 01/2020 e 02/2020, tendo em vista o fornecimento de energia elétrica desacoberto de documentação fiscal, sem que tenha sido promovido o estorno dos créditos desta energia elétrica não utilizada no processo de industrialização, conforme coluna "S" da planilha "XI - Lev_Quant" do arquivo "LQ_3672198830370", pelo que exige-se:

Ora, se a Impugnante é acusada de promover a saída de mercadorias sem nota fiscal, seria esperado que a autoridade lançadora exigisse ICMS em relação a essa saída. Não foi o caso. A autoridade lançadora exige o estorno de créditos de ICMS em relação às operações de entrada de energia elétrica no estabelecimento.

Todavia, o auto de infração e o seu relatório não contém qualquer indicação de dispositivo legal que fundamente a exigência desse estorno ..." (Grifou-se)

Assim, na sua visão, *"a autoridade lançadora impôs à Impugnante a tarefa, não de rebater as razões que levaram à lavratura do auto de infração, mas de buscar sentido na exigência fiscal a partir de meras indicações genéricas e imprecisas. Não houve, portanto, 'descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão' do auto de infração ora combatido, de modo que o requisito do artigo 89, inciso IV, do RPTA, novamente, não foi observado"*.

Além disso, segundo seu entendimento, *"o tópico 'base legal / infringência' do auto de infração é completamente inócuo, não atendendo à exigência do artigo 89, inciso V, do RPTA. Isso porque a autoridade lançadora reproduz a indicação de dezenas de dispositivos legais, sem contextualizar a sua aplicação para o caso concreto"*.

Acrescenta que *"os relatórios que acompanham o auto de infração também não indicam qualquer fundamento legal. Ou seja, não houve 'citação expressa do dispositivo legal infringido', mas a apresentação de lista de dispositivos gerais que guardam relação apenas com aspectos da apuração do ICMS"*.

Argumenta que, *"além da violação direta aos requisitos mínimos do auto de infração previstos no artigo 89 do RPTA, o expediente adotado pela autoridade lançadora implica cerceamento ao direito de defesa da Impugnante e ao contraditório"*.

Sustenta que, *"para além disso, a nulidade também decorre de vício quanto à regularidade do ato administrativo relativo ao lançamento tributário: o auto de infração não apresenta motivação", pois "no caso, não é possível ter certeza quanto aos elementos de fato e de direito considerados pela autoridade lançadora. Em razão disso, há nítido vício de nulidade"*.

Pondera que *"não se ignora a previsão do artigo 92 do RPTA, segundo o qual 'as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade,*

quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”.

Contudo, na sua ótica, *“no presente caso, não há segurança quanto à natureza da infração: (i) o auto de infração não apresenta informações básicas sobre a suposta aquisição de energia (infração ‘a’), e, ainda, (ii) não indica fundamentos legais específicos para a exigência de estornos de créditos (infração ‘b’)”.*

Conclui, nesses termos, que a declaração de nulidade do presente lançamento é medida que se impõe.

No entanto, **ao contrário das alegações da Impugnante**, não há qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a Impugnante se contradiz ao afirmar que *“o sujeito passivo autuado não tem condições de saber do que está sendo acusado”*, pois ela própria admite que *“é acusada de duas infrações: (i) em alguns períodos de apuração, de realizar ‘entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal’, e (ii) em outros períodos, de ‘fornecimento de energia elétrica desacobertado de documentação fiscal’”*, **que corresponde exatamente à acusação fiscal.**

Por oportuno, seguem abaixo excertos do Relatório Complementar do Auto de Infração:

Relatório Complementar do Auto de Infração

“... 7.1. Irregularidades Apuradas:

Aos 05 (cinco) dias do mês de abril de 2022, cumprindo Ordem de Serviço nº 08.220000645.88, iniciamos os trabalhos junto ao autuado, conforme AIAF 1000004206697, o qual o autuado foi notificado em 08/04/2022, tendo como objeto a realização de Levantamento Quantitativo de Energia Elétrica, consistente na verificação das entradas, saídas e consumo de energia elétrica, tendo-se constatado:

a) Falta de recolhimento do ICMS devido, no montante de R\$ 11.452,17, referente a fatos geradores ocorridos nos meses de 05/2018, 01/2019, 08/2019 e 09/2019, pela **entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal**, apurado por meio de levantamento quantitativo específico, conforme coluna ‘N’ da planilha ‘XI – Lev Quant’ do arquivo ‘LQ_36721988300605’, pelo que exige-se:

[...]

Código de Ocorrência: 01.072.004 – Levantamento Quantitativo - **Entrada Desacobertada**

b) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS no montante de R\$ 1.291.341,09, referente a fatos geradores ocorridos nos meses de 01/2018 a 04/2018,

06/2018 a 12/2018, 02/2019 a 07/2019, 10/2019 a 02/2020, tendo em vista **o fornecimento de energia elétrica desacobertado de documentação fiscal, sem que tenha sido promovido o estorno dos créditos desta energia elétrica não utilizada no processo de industrialização**, conforme coluna 'S' da planilha 'XI - Lev_Quant' do arquivo 'LQ_3672198830605', pelo que exige-se:

[...]

7.2. Técnica Fiscal de Auditoria:

O crédito tributário se encontra demonstrado no arquivo 'LQ_3672198830605' que contém doze anexos numerados de I a XII.

O trabalho foi desenvolvido por meio do confronto entre as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e, modelo 55), Escrituração Fiscal Digital (EFD), 'Relatórios CONFAZ' informados pela CCEE, além das informações prestadas pela Autuada para o período analisado.

Foram utilizadas as informações dos 'Relatórios CONFAZ' relativas a carga do estabelecimento - CNPJ 42416651000964, que encontra-se cadastrado na CCEE sob o agente VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.- CNPJ 42416651000107, Perfil de agente VMZ, classe Autoprodutor.

Importante ressaltar que a escrituração fiscal das operações realizadas na CCEE pelo CNPJ 42416651000964 é escriturado no CNPJ 42.416.651/0010-06 - Inscrição Estadual 3672198830605 - sujeito passivo nesta exação.

As planilhas 'I - CFZ003 Contabilização' e 'II - CFZ004 Consumo' pertencem as planilhas do arquivo 'Relatórios CONFAZ' e contém respectivamente a quantidade de energia elétrica em MWh contabilizada, além do consumo da carga.

A partir das planilhas anteriores elaboramos a planilha 'III -Contabilização da Carga' que contém o Balanço Energético do agente, rateado na proporção do consumo da carga do estabelecimento autuado sobre o consumo total do perfil do agente.

A partir do relatório CONFAZ 'CFZ007 - Contratos' fornecidos ao Fisco pela CCEE, elaboramos as planilhas 'IV - Contratos Compra', 'V - Entrada PROINFA' e 'VI - Contratos Venda'.

Através dos arquivos eletrônicos das NFe 'Notas Fiscais eletrônicas' do período de 01/01/2018 a 31/05/2021, extraímos as NFe de aquisições de energia elétrica do autuado, e através do aplicativo

Auditor Eletrônico verificamos a escrituração dos referidos documentos fiscais nos arquivos da EFD apresentados, elaborando a planilha 'VII - NF-e Em_Fornecedor'.

Através dos arquivos das NFe 'Notas Fiscais Eletrônicas', do período de 01/01/2018 a 31/05/2021 encontramos as NFe emitidas em operações de saídas de energia elétrica, conforme planilha 'VIII - NF-e Em_Carga'.

Através da planilha 'VII - NF-e Em_Fornecedor', elaboramos a planilha 'IX - Preço Médio' apurado pela equação: Somatório do valor total das NF de aquisição do mês / Somatório das quantidades das NF de aquisição do mês.

A partir da planilha 'VII - NF-e Em_Fornecedor', elaboramos a planilha 'X - % Tributada' que contém os percentuais das quantidades de energia entradas tributadas.

A metodologia para apuração do saldo consiste em confrontar entradas de energia com saídas e consumo de energia, utilizando-se da equação fundamental do levantamento quantitativo de energia elétrica: $[(\text{Entradas} + \text{PROINFA} + (\text{Contabilização} \times -1)) - (\text{Saídas} + \text{Consumo})]$. **Como a energia elétrica não pode ser estocada, o resultado esperado desse confronto deveria ser zero.** Eventuais diferenças apuradas no saldo implicam em irregularidades fiscais:

- a) **Se a diferença apurada for negativa, temos entradas desacobertadas de documentação fiscal**, eis que a soma das parcelas das entradas [Entradas + PROINFA + Contabilização ou Balanço Energético Negativo] foram inferiores as quantidades das saídas e consumo [Saídas + Consumo + Contabilização ou Balanço Energético Positivo].
- b) **Se a diferença apurada for positiva, temos o fornecimento de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal**, eis que a soma das parcelas das entradas [Entradas + PROINFA + Contabilização ou Balanço Energético Negativo] foram superiores as quantidades de energia elétrica saídas e consumidas [Saídas + Consumo + Contabilização ou Balanço Energético Positivo].

Desta forma, a planilha 'XI - Lev Quant' contém o levantamento quantitativo, elaborado a partir das planilhas anteriores, **conforme a seguinte legenda de suas colunas:**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A - Ano/Mês: Mês da Competência,

B - CNPJ da carga,

C - Entradas (MWh): Quantidade mensal de energia elétrica constante das NF de entrada de terceiros da planilha 'VII - NF-e Em_Fornecedor',

D - PROINFA (MWh): Total mensal das entradas do PROINFA, conforme planilha 'V - Entrada PROINFA',

E - Contabilização (MWh): Balanço Energético demonstrado na planilha 'III-Contabilização Carga'. Quando positivo representa uma saída de energia elétrica, e quando negativo representa uma entrada de energia elétrica..

F - Saídas (MWh): Quantidade mensal de energia elétrica constante das NF de saída relacionadas na planilha 'VIII - NF-e Emissão Carga',

G - Consumo (MWh): Consumo mensal conforme planilha 'II - CFZ004 Consumo',

H - Saldo (MWh): Saldo final ou diferença do levantamento quantitativo apurado pela equação: $[(\text{Entradas} + \text{PROINFA} + (\text{Contabilização} \times -1)) - (\text{Saídas} + \text{Consumo})]$,

I - Percentual limite para estorno: indica a existência de entradas de mercadorias de terceiros em quantidades superiores a diferença apurada na coluna 'H', para ser utilizado no caso de diferenças positivas sujeitas ao estorno dos créditos de ICMS. Sempre que a quantidade das entradas de terceiros for superior a diferença positiva, o percentual será 100%,

J - Preço Médio Arbitrado – Entradas (R\$): Preço médio apurado a partir das NFe, pelo Somatório do valor total das NF de aquisição do mês / Somatório das quantidades das NFe de aquisição do mês, conforme planilha 'IX - Preço Médio',

K - Preço Médio Arbitrado – PLD (R\$): Preço ao PLD (Preço de Liquidação de Diferenças), utilizado quando da inexistência de aquisições no mês,

L – Alíquota: Alíquota do ICMS

M - Valor da Operação – Saldo Devedor (R\$): Operações com saldo devedor = Entrada Desacobertada,

N - ICMS Entrada Desacobertada (R\$): ICMS sobre as Entradas Desacobertadas ..." (Grifou-se)

Como se vê, ao contrário da afirmação da Impugnante, **o relatório fiscal é absolutamente claro quanto às infrações a ela imputadas**, além de descrever

detalhadamente, em seu item 7.2. (Técnica Fiscal de Auditoria), a metodologia utilizada no levantamento quantitativo para a apuração das irregularidades em questão.

A Impugnante também reconheceu que “a autoridade lançadora conduziu um levantamento quantitativo, por meio das quais foram identificadas supostas diferenças entre entradas, de um lado, e saídas e consumo, de outro” e que “as planilhas que apuram essas diferenças são dotadas de clareza”.

Ressalte-se que a **energia elétrica é considerada uma mercadoria**, nos termos do art. 222, inciso I do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

I - **mercadoria é qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive** semovente, **energia elétrica**, substâncias minerais ou fósseis, petróleo e seus derivados, lubrificante, combustível sólido, líquido ou gasoso e bens importados por pessoa física ou jurídica para uso, consumo ou incorporação no ativo permanente. (Grifou-se)

Enquadrando-se no conceito de mercadoria, **a energia elétrica está sujeita à regra geral de apuração das quantidades movimentadas** (entradas e saídas), mediante o procedimento previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02, que se refere a levantamento quantitativo, *verbis*:

RICMS/02

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, **o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos**, tais como:

[...]

II - levantamento quantitativo de mercadorias. (GRIFOU-SE)

Para a realização do levantamento quantitativo de energia elétrica, são utilizados os seguintes pressupostos e/ou definições:

- A energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então o estoque inicial e o estoque final serão sempre iguais à zero;
- O balanço energético do perfil do agente é o resultado, **em quantidade de energia elétrica (MWh)**, de todas as suas movimentações com energia (compra, venda/revenda, geração e consumo).

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

Essas sobras e déficits serão liquidadas no Mercado de Curto Prazo, no âmbito da CCEE, e são tratadas como “Ajustes” no levantamento quantitativo (acréscimo positivo dos déficits ou subtração das sobras) **para se evitar qualquer**

duplicidade com as autuações envolvendo as contabilizações e liquidações das operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE.

- O total de energia disponível (contratada e autoproduzida – usinas consorciadas, se for o caso), incluindo o PROINFA e eventuais déficits, deve ser igual à energia de alguma forma utilizada, seja sob a forma de consumo, revenda ou sobras liquidadas na CCEE.

Por outro lado, de acordo com o disposto no art. 53-E, §§ 2º, 3º e 4º do Anexo IX do RICMS/02, **dispositivo expressamente citado no relatório anexado ao Auto de Infração**, os fornecedores de energia elétrica devem observar o seguinte:

- as notas fiscais devem ser emitidas de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento;
- **a base de cálculo da operação é o preço total contratado** (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

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

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

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

§ 2º - Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente deverá emitir as notas fiscais de que trata o inciso I do caput, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

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

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo **a base de cálculo da operação é o preço total contratado**, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. (Grifou-se)

Presumindo-se que todas as operações de aquisições e vendas de energia elétrica tenham sido efetuadas com o regular acobertamento fiscal (exceto as relativas ao PROINFA, para as quais não há obrigação de emissão de nota fiscal para acobertar a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada no estabelecimento do consumidor livre), verifica-se que, diminuindo-se do total de energia disponível a quantidade de energia consumida, revendida e eventuais sobras deve-se obter um resultado igual a zero.

$$\text{Entradas C/NF} + \text{PROINFA} + \text{Déficits} - \text{Consumo} - \text{Vendas C/NF} - \text{Sobras} = 0$$

Assim, inexistindo diferenças positivas ou negativas na fórmula acima, conclui-se que todas as operações com energia elétrica foram feitas na forma estabelecida no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, nesta situação **não** haveria qualquer infração à legislação.

Porém, como já afirmado, se houver alguma diferença, positiva ou negativa, as conclusões que podem ser extraídas são as seguintes:

1ª) Diferenças negativas:

As diferenças negativas retratam entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, **no tocante à diferença**, ou seja, as entradas de energia elétrica, em MWh (Megawatt-hora), consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, foram inferiores ao consumo e à revenda de energia (observados os déficits ou sobras de energia e o rateio de cargas, no caso de dois ou mais estabelecimentos consumidores associados ao perfil do agente).

2ª) Diferenças positivas:

Inexistindo saídas desacobertas, as diferenças positivas permitem a conclusão de que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes (sobras e déficits), são superiores aos montantes referentes aos contratos bilaterais (e energia autoproduzida, se for o caso), ou seja, **o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo/vendas** (observados os ajustes e o rateio de cargas, conforme o caso), sendo necessário o **estorno proporcional do crédito** referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos **documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Autuada**.

Eventuais saídas desacobertas de energia são apuradas se houver contratos de vendas registrados na CCEE, sem a emissão, total ou parcial, da documentação fiscal correspondente.

Grosso modo, o levantamento quantitativo apenas verifica se o total das entradas de energia elétrica com notas fiscais e PROINFA (incluindo os déficits, se for o caso) corresponde ao montante adquirido mediante contratos bilaterais, observado o rateio de cargas, além de verificar se essas entradas são equivalentes às parcelas relativas ao consumo, às revendas e às sobras (ou déficits, se for o caso).

Há que se destacar que **as aquisições de energia elétrica efetuadas por consumidores finais mineiros, inclusive contribuintes industriais**, são tributadas pelo ICMS, **tanto em aquisições internas quanto em operações interestaduais**, conforme regras estabelecidas nos seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Estadual nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

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

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)

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

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)

Inexiste, portanto, qualquer necessidade de comprovação de que o caso concreto envolve operações interestaduais, como afirmado pela Impugnante, devendo-se ressaltar que o Fisco não contesta que a energia elétrica tenha sido “empregada na industrialização”, pois, em relação à primeira infração, a acusação fiscal se restringe à afirmação de que houve entradas de energia desacobertas de documentação fiscal.

Por outro lado, a Lei nº 6.763/75 estabelece claramente a responsabilidade tributária da Impugnante em relação às aquisições de energia elétrica descobertas de documentação fiscal, confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

[...]

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada. (Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacombertada de documento fiscal;

[...]

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes. (Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 22 Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

[...]

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

[...]

§ 22. Aplica-se, conforme dispuser o regulamento, ao gerador, ao distribuidor ou ao destinatário final de energia elétrica a responsabilidade do pagamento do imposto por substituição tributária, desde a produção ou importação até a última operação que destine a energia a consumidor livre ou a consumidor cativo. (Grifou-se)

A lei define a obrigação do contribuinte de exigir a emissão do documento fiscal, por parte do remetente da mercadoria, que corresponda à real operação.

A omissão da Autuada em exigir a documentação fiscal pertinente à operação concorre para o não recolhimento do imposto, trazendo para si a responsabilidade sobre a obrigação tributária.

Da mesma forma, o adquirente de energia elétrica em operação interestadual, **quando não destinada à comercialização ou industrialização do próprio produto, como é o caso dos autos**, é responsável pelo pagamento do imposto não recolhido aos cofres públicos, *verbis*:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 68. O contribuinte, inclusive o não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, **que receber energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem retenção ou com retenção a menor do imposto, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária.** (GRIFOU-SE)

Resta clara, portanto, a responsabilidade tributária da Impugnante em relação às entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal.

Essa responsabilidade aplica-se, inclusive, às aquisições internas de energia de usinas consorciadas, amparadas, *a priori*, pelo diferimento do ICMS estabelecido nos itens 37 (efeitos de 15/12/02 a 11/06/19) e 33 (efeitos a partir de 12/06/19) do Anexo II do RICMS/02, em função do encerramento do diferimento do ICMS, por força do disposto no art. 12, inciso II da Parte Geral do mesmo diploma legal.

RICMS/02

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

[...]

II - a operação for realizada ou o serviço prestado sem documento fiscal;

falta de indicação de dispositivo relativo à responsabilidade tributária **não** tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, sob seu ponto de vista formal, mesmo porque: **(i)** o art. 89 do RPTA não estabelece a imperiosidade da indicação dos dispositivos relativos à responsabilidade tributária; **(ii)** é defeso ao contribuinte alegar desconhecimento da lei, especialmente no tocante à responsabilidade tributária.

Além disso, **como bem ressalta a própria Impugnante**, o art. 92 do RPTA estabelece de forma absolutamente clara que “*as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida*”, **sendo certo que a Impugnante**, pelo próprio teor de sua impugnação, tem plena ciência das infrações que lhe foram imputadas, inclusive quanto à possibilidade de aplicação de responsabilidade tributária em casos da espécie, conforme argumentos anteriormente reproduzidos.

Assim, como já afirmado, não há qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Ademais, eventual improcedência de parte ou da totalidade da acusação fiscal se confunde com o mérito e no mérito será analisada.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

3. Do Mérito:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de energia, realizado no período de 01/01/18 a 30/04/21:

- 1.** Entrada de energia elétrica desacoberta de documentação fiscal;
- 2.** fornecimento de energia elétrica desacoberta de documentação fiscal, sem o estorno proporcional dos créditos apropriados no momento da entrada dessa mesma mercadoria, não utilizada no processo de industrialização.

Quanto à primeira irregularidade, as exigências referem-se ao ICMS não recolhido, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Com relação à segunda infração, as exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Conforme esclarecido anteriormente, as irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos de energia elétrica têm por objetivo precípuo verificar se as notas fiscais emitidas pelos fornecedores de energia estão de acordo com as quantidades de energia constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia (e energia autoproduzida, mediante usinas consorciadas, se for o caso), nos termos previstos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, **não** tendo nenhuma relação com a liquidação das posições devedoras ou credoras dos agentes da CCEE no Mercado de Curto Prazo, procedimento sujeito a **dispositivo legal próprio**, a saber: art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

É o que se passa a demonstrar, **tomando como exemplo um caso genérico**, cujos dados se restrinjam ao consumo, à venda/revenda e aos contratos bilaterais de aquisições de energia, devendo-se destacar que nos demais casos o raciocínio é o mesmo, observadas as demais variáveis, se for o caso (energia gerada pelas usinas consorciadas, por exemplo, que representa outra fonte de energia disponibilizada ao agente da CCEE).

Como já afirmado, para a realização do levantamento quantitativo de energia elétrica, são utilizados os seguintes pressupostos e/ou definições:

- A energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então o estoque inicial e o estoque final serão sempre iguais à zero;
- O balanço energético do perfil do agente é o resultado, **em quantidade de energia elétrica (MWh)**, de todas as suas movimentações com energia (compra, venda/revenda, geração e consumo).

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

Essas sobras e déficits serão liquidadas no Mercado de Curto Prazo, no âmbito da CCEE, e são tratadas como “Ajustes” no levantamento quantitativo (acréscimo positivo dos déficits ou subtração das sobras), **para se evitar qualquer duplicidade** com as autuações envolvendo as contabilizações e liquidações das operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE.

- O total de energia disponível (contratada e autoproduzida – usinas consorciadas, se for o caso), incluindo o PRONINFA e eventuais déficits, deve ser igual à energia de alguma forma utilizada, seja sob a forma de consumo, revenda ou sobras liquidadas na CCEE.

De acordo com o disposto no art. 53-E, §§ 2º e 4º do Anexo IX do RICMS/02, os fornecedores de energia elétrica devem observar o seguinte:

- as notas fiscais devem ser emitidas de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

• **a base de cálculo da operação é o preço total contratado** (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

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

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

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

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

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

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

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

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

Efeitos de 26/01/2007 a 31/08/2018

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo a base de cálculo da operação é o preço total contratado, ao qual está integrado o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. (Grifou-se)

Presumindo-se que todas as operações de aquisições e vendas de energia elétrica tenham sido efetuadas com o regular acobertamento fiscal (exceto as relativas ao PROINFA, para as quais não há obrigação de emissão de nota fiscal para acobertar a entrada no estabelecimento do consumidor livre), verifica-se que, diminuindo-se do total de energia disponível a quantidade de energia consumida, revendida e eventuais sobras deve-se obter um resultado igual a zero.

$$\boxed{\text{Entradas C/NF} + \text{PROINFA} + \text{Déficits} - \text{Consumo} - \text{Vendas C/NF} - \text{Sobras} = 0}$$

Assim, inexistindo diferenças positivas ou negativas na fórmula acima, conclui-se que todas as operações com energia elétrica foram feitas na forma estabelecida no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, nesta situação **não** haveria qualquer infração à legislação.

Porém, se houver alguma diferença, positiva ou negativa, as conclusões que podem ser extraídas são as seguintes:

1ª) Diferenças negativas:

As diferenças negativas retratam entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, **no tocante à diferença**, ou seja, as entradas de energia elétrica, em MWh (Megawatt-hora), consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, foram inferiores ao consumo e à revenda de energia (observados os déficits ou sobras de energia e o rateio de cargas, no caso de dois ou mais estabelecimentos consumidores associados ao perfil do agente).

2ª) Diferenças positivas:

Inexistindo saídas desacobertas, as diferenças positivas permitem a conclusão de que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes (sobras e déficits), são superiores aos montantes referentes aos contratos bilaterais (e energia autoproduzida, se for o caso), ou seja, **o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo/vendas** (observados os ajustes e o rateio de cargas, conforme o caso), sendo necessário o **estorno proporcional do crédito** referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos **documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Autuada**.

Eventuais **saídas desacobertas** de energia somente são apuradas se houver contratos de vendas registrados na CCEE, sem a emissão, total ou parcial, da documentação fiscal correspondente.

Saliente-se que podem ocorrer as duas situações simultaneamente, conforme exemplo a seguir:

- Diferença positiva apurado no levantamento quantitativo: 1.000 MWh;
- Contratos de vendas registrados na CCEE: 600 MWh;
- Notas fiscais de vendas emitidas: 400 MWh;
- Saídas sem notas fiscais: $600 - 400 = 200$ MWh;
- NFs de entradas com quantidade excedente de energia: $1.000 - 200 = 800$ MWh

Grosso modo, o levantamento quantitativo apenas verifica se o total das entradas de energia elétrica com notas fiscais e PROINFA (incluindo os déficits, se for o caso) é equivalente às parcelas relativas ao consumo, às vendas e às sobras.

Verifica-se, portanto, que o levantamento quantitativo de energia elétrica **não** tem qualquer vínculo com a liquidação das diferenças das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo no âmbito da CCEE.

Os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da energia efetivamente consumida pelo estabelecimento auditado, para fins de confrontação com a documentação fiscal emitida pelos fornecedores de energia elétrica, não importando, **para efeito e no momento** da realização do levantamento quantitativo, se o estabelecimento auditado cumpriu as suas obrigações principal e acessórias inerentes ao resultado da liquidação **financeira** das diferenças (posições financeiras credoras ou devedoras), **nos termos estabelecidos em dispositivo legal próprio, a saber, art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resumo:

- A glosa de créditos, quando ocorre, se limita à parcela excedente do imposto destacado nos respectivos documentos fiscais, em consequência de as notas fiscais indicarem quantidades de energia elétrica (MWh) superiores ao consumo, à revenda e às sobras (energia efetivamente disponível oriunda de contratos bilaterais e autoproduzida);
- A cobrança de ICMS, por entradas desacobertas, se refere aos casos em que os déficits de energia, em quantidade positiva, somados com entradas de energia com notas fiscais for inferior à quantidade total consumida e revendida.

A glosa de créditos efetuada em levantamentos quantitativos, realizada com fulcro no art. 70, inciso X do RICMS/02, restringe-se à parcela do imposto destacada a maior na documentação fiscal relativa à entrada de energia elétrica no estabelecimento, contrariando o disposto no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito anteriormente, **não** tendo, pois, como já afirmado, qualquer vinculação com estornos inerentes às liquidações de diferenças das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo, no âmbito da CCEE.

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

[...]

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso;

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos a seguir, os quais serão analisados na ordem em que relatados.

- **Quanto ao “Resumo dos Cálculos Adotados pela Autoridade Lançadora”:**

A Impugnante narra que, “tomando como referência o auto de infração referente ao e-PTA nº 01.002365480-83, a planilha da aba ‘XI - Lev Quant’ apura o valor das saídas supostamente realizadas pela Impugnante a partir da determinação de um ‘saldo’. Esse saldo é composto a partir das seguintes informações: (+) ‘Entradas’, (+) ‘PROINFA’, (-) ‘Contabilização’, (-) ‘Saídas’ e (-) ‘Consumo’”, conforme imagem abaixo:

Ano/Mês	CNPJ da Carga	Entradas(MWh)	PROINFA(MWh)	Contabilização(MWh)	Saídas(MWh)	Consumo(MWh)	Saldo(MWh)
201801	42416651000107	71.384,727	861,707	1.265,574	0,000	65.962,165	5.018,695
201802	42416651000107	67.654,588	772,857	-9.808,683	0,000	63.094,252	15.141,877
201803	42416651000107	73.511,032	819,187	-600,550	0,000	69.149,286	5.781,483
201804	42416651000107	66.829,919	820,376	271,973	0,000	66.574,897	803,425
201805	42416651000107	65.116,490	878,477	4.175,106	0,000	62.432,466	-612,605
201806	42416651000107	71.316,100	871,354	3.888,475	0,000	65.212,096	3.086,883
201807	42416651000107	77.551,799	862,758	4.074,225	0,000	66.523,515	7.816,817

Questiona “qual é o dispositivo legal ou, ao menos, regulamentar que determina que tais componentes sejam considerados na apuração do ‘saldo’ de energia excedente a ser calculado pelo contribuinte para fins do estorno de créditos de ICMS?” e aduz que “o auto de infração não contém essa indicação, demonstrando que, a despeito dos esforços da Impugnante, não é possível compreender o racional que orientou a autoridade lançadora”.

Relata que, “*dando seguimento, a autoridade lançadora arbitra preço médio das entradas de energia elétrica no estabelecimento da Impugnante (‘Preço Médio Arbitrado’). Essa informação é apurada na aba ‘IX – Preço Médio’, a partir da divisão do valor total de notas fiscais relativas à entrada de energia no estabelecimento da Impugnante pela quantidade total de energia correspondente (em MWh)’*”.

Expõe que “*esse preço médio é utilizado, em seguida, para apurar o ‘Valor da Operação – Saldo Credor’.* Considerando a nomenclatura adotada, a autoridade lançadora aparentemente considera que esse é o valor das ‘saídas’ realizadas pela Impugnante sem nota fiscal”.

Explica que, “*na sequência, a autoridade lançadora realiza ajustes ao ‘Valor da Operação – Saldo Credor’, aplicando ‘% Aquisições Tributadas’ e ‘% Laudo Técnico’ para determinar a ‘BC Saldo Credor Corrigido’*”.

Acrescenta que, “*em princípio, o ‘% Aquisições Tributadas’ corresponde à razão entre (i) a quantidade de energia em MWh indicadas em notas fiscais de entrada com destaque de ICMS e (ii) a quantidade de energia em MWh indicadas em todas as notas fiscais de entrada. Conforme será retomado adiante, o cálculo desse percentual revela outro equívoco do trabalho fiscal’*”.

Menciona que “*o ‘% Laudo Técnico’ indica o percentual da energia adquirida pela Impugnante empregada em suas atividades industriais e que, portanto, teria levado ao registro de créditos de ICMS’*”.

Finaliza afirmando que, “*a partir desses ajustes, a autoridade lançadora aplica a alíquota de 18% sobre a ‘BC Saldo Credor Corrigido’ para apurar o ‘ICMS Aproveitamento Indevido’.* Esse é o valor que, a cada mês, corresponde à exigência fiscal de ICMS”.

Com relação ao presente tópico, não há maiores comentários a serem feitos, pois, como visto, trata-se de um relato da Impugnante quanto aos cálculos adotados pelo Fisco no levantamento quantitativo levado a efeito.

Esclareça-se, porém, que a indagação da Impugnante sobre “qual é o dispositivo legal ou, ao menos, regulamentar que determina que tais componentes sejam considerados na apuração do ‘saldo’ de energia excedente a ser calculado pelo contribuinte para fins do estorno de créditos de ICMS?” já foi anteriormente respondida, pois a técnica fiscal está lastreada nos próprios pressupostos relativos aos levantamentos quantitativos de energia elétrica e no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, dispositivo este expressamente listado no relatório Complementar do Auto de Infração.

Por outro lado, cabe esclarecer que a média ponderada dos preços de aquisição de energia elétrica nada mais é que um índice técnico financeiro, extraído da própria escrita fiscal do contribuinte autuado, utilizado para apuração da base de cálculo dos valores do ICMS a recolher ou a estornar.

Conforme relatado, a acusação fiscal se refere a entradas de energia elétrica (em MWh) desacobertas de documentação fiscal, bem como sobre falta de estorno de

créditos, em função de supostas saídas de energia também desacobertas de documentação (em MWh), **não** tendo o Fisco conhecimento de qual ou quais fornecedores de energia da Impugnante deixaram de emitir os documentos fiscais ou do valor das supostas saídas sem notas fiscais, sendo a escrita fiscal do contribuinte omissa em relação a essa questão, exatamente pelo fato **não** ter havido a emissão da documentação fiscal correspondente a essas operações.

Assim, para a apuração da base de cálculo e do valor do ICMS a ser recolhido ou a ser estornado é necessária a valoração da energia elétrica, sendo mais que natural a utilização da média ponderada dos preços de aquisição de energia elétrica.

Tal medida visa, única e exclusivamente, tornar o preço arbitrado razoável ou o mais próximo possível da realidade, pois, por se tratar de uma média ponderada, o preço arbitrado tende a se situar entre os preços mínimos e máximos praticados em cada período.

Ressalte-se que a utilização de tal média está respaldada no art. art. 53, incisos III e VI c/c 54, incisos V e IX do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

[...]

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

[...]

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado. (Grifou-se)

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

[...]

V - o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos 30 (trinta) dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador, ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;

[...]

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior. (Grifou-se)

Quanto ao percentual de aquisições tributadas, como a própria denominação indica, sua utilização tem por objetivo restringir a glosa dos créditos sobre a parcela da energia cuja entrada ocorreu com normal tributação do ICMS, uma vez que a Impugnante possui entradas dessa mercadoria com diferimento do imposto.

Por fim, resta acrescentar que a correção ou não da glosa dos créditos, em função das supostas saídas desacobertas de documentação fiscal, será analisada em tópico específico.

• **Alegações quanto às “Alterações de Cadastro perante a CCEE em março de 2020” – “Equívoco do Levantamento Quantitativo”:**

A Impugnante relata, inicialmente, que *“o leitor desatento pode não ter percebido que o ‘período fiscalizado’ abrange o período entre janeiro de 2018 e abril de 2021. Todavia, em relação a todos os estabelecimentos da Impugnante, houve apontamento de divergências e formulação de exigências fiscais apenas para o período entre janeiro de 2018 e fevereiro de 2020”, vale dizer, “a partir de março de 2020, o levantamento quantitativo não identificou divergências entre o total de entradas e o total de consumo/saídas. O que ocorreu nesse mês para que a suposta irregularidade apontada pela fiscalização deixasse de exigir?”.*

Pondera que *“a resposta a essa pergunta representa uma demonstração conclusiva de que a autoridade lançadora adotou premissas equivocadas para o levantamento fiscal, levando à identificação de divergências inexistentes”.*

Destaca, nesse sentido, que *“antes de março de 2020, os estabelecimentos da Impugnante envolvidos na autuação compartilhavam os mesmos perfis de agente perante a CCEE. A partir desse período, cada estabelecimento passou a deter um perfil de agente próprio”, acrescentando que, “de modo geral, ‘perfil de agente’ diz respeito a um registro mantido, para fins regulatórios, perante a CCEE. Ou seja, trata-se de uma indicação do papel desempenhado pela empresa, sob a perspectiva regulatória”.*

Narra que, *“durante período significativo, a Impugnante manteve diversos perfis de agente referentes ao papel de ‘autoprodutor por equiparação’, como já mencionado anteriormente. Mais recentemente, a Impugnante também passou a manter perfis de agente classificados como ‘consumidor livre”.*

Salienta que, *“independentemente das peculiaridades regulatórias de cada perfil, o que importa notar é: o perfil de agente não corresponde a um estabelecimento para fins da legislação tributária. Um mesmo perfil de agente pode corresponder a diversos estabelecimentos, assim como um mesmo estabelecimento pode possuir diversos perfis de agente”.*

Expõe que, *“perante a CCEE, todos os registros da Impugnante remetem ao seu estabelecimento matriz (CNPJ nº 42.416.651/0001-07), ainda que também ocorra consumo de energia elétrica em diferentes estabelecimentos filiais”.*

Pontua que, *“para fins tributários, não existe qualquer irregularidade nisso: o Convênio nº 15/2007, responsável por disciplinar ‘o cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

liquidação financeira ocorra no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE’, trata dos casos em que um perfil junto à CCEE abrange mais de um estabelecimento. É o que prevê a sua cláusula terceira, inciso I, alínea ‘b’”, ou seja, “o consumo indicado para um perfil de agente da Impugnante não corresponde apenas ao consumo ocorrido no estabelecimento matriz. Há uma segregação das movimentações de cada perfil entre quatro estabelecimentos, a saber: Três Marias (CNPJ final 0001-07), Vazante (CNPJ final 0010-06), Morro Agudo (CNPJ final 0014-21) e Juiz de Fora (CNPJ final 0008-83)”.

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

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

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

Ressalta que “a autoridade lançadora não pode ser opor a essa afirmação, na medida em que considerou a segregação de um perfil (‘VMZ’) em movimentações referentes aos quatro estabelecimentos indicados acima. Basta conferir a planilha abaixo, apresentada pela própria autoridade lançadora (aba ‘II - CFZ004 Consumo’ do arquivo ‘Rel CONFAZ’)”:

Ano/Mês	Evento	CNPJ do Agente	Razão Social do Agente/Proprietário	Sigla do Perfil de Agente	Classe do Agente/Proprietário	Pontos de Consumo	CNPJ da Carga
2018/01	2018_01 -CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	VOTORANTIMMETAISZINCO S.A.	VMZ	Autoprodutor	SERRA DAFORTALEZA	18499616000114
2018/01	2018_01 -CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	VOTORANTIMMETAISZINCO S.A.	VMZ	Autoprodutor	VMZ TRES MARIAS138	42416651000107
2018/01	2018_01 -CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	VOTORANTIMMETAISZINCO S.A.	VMZ	Autoprodutor	VMZ-JUIZ DEFORA-MG	42416651000883
2018/01	2018_01 -CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	VOTORANTIMMETAISZINCO S.A.	VMZ	Autoprodutor	VMZ-VAZANTE-MG	42416651000964
2018/01	2018_01 -CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	VOTORANTIMMETAISZINCO S.A.	VMZ	Autoprodutor	VMZ-MAG-PARACATU	42416651001421

Comenta que “trata-se de um acerto apenas parcial, já que a autoridade lançadora ignorou a existência de outros perfis de agente”, reafirmando que, “até março de 2020, os estabelecimentos autuados (Três Marias, Morro Agudo, Vazante e Juiz de Fora) estavam conjuntamente vinculados a três perfis de agente: VMZ, VMZ I0 e VMZ I5. No entanto, a partir desse período, todos esses estabelecimentos passaram a apresentar perfis de agente próprios, gerando uma correspondência exata entre estabelecimento e perfil”, conforme abaixo:

Perfis de agente perante a CCEE	
Até março de 2020	A partir de março de 2020
VMZ VMZ I0 VMZ I5	VMZ JUIZ DE FORA VMZ MORRO AGUDO VMZ TRES MARIAS VMZ VAZANTE

Acentua que “a autoridade lançadora, no entanto, considerou apenas o perfil de agente ‘VMZ’ para realizar o levantamento fiscal entre janeiro de 2018 e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fevereiro de 2020, ignorando que os estabelecimentos acima realizaram outras operações com energia elétrica sob outros perfis de agente ('VMZ 10' e 'VMZ 15')”.

Aduz que, “a partir de março de 2020, no entanto, a autoridade lançadora corrigiu esse equívoco e passou a considerar todos os perfis de agente existentes ('VMZ JUIZ DE FORA', 'VMZ MORRO AGUDO', 'VMZ TRES MARIAS' e 'VMZ VAZANTE')”, conforme quadro abaixo:

Ano/Mês	CNPJ do Agente	Perfil de Agente	GG (MWh)	MRE (MWh)	TGGC (MWh)	TRC (MWh)	CVT (MWh)	CCT (MWh)	Contabilização do Agente (MWh)	CNPJ da Carga
202001	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	130.420,663	0,000	127.394,125	-3.026,538	42416651000984
202001	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	130.420,663	0,000	127.394,125	-3.026,538	42416651000107
202001	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	130.420,663	0,000	127.394,125	-3.026,538	42416651000883
202001	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	130.420,663	0,000	127.394,125	-3.026,538	42416651001421
202002	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	126.061,590	0,000	119.722,244	-6.339,346	42416651000883
202002	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	126.061,590	0,000	119.722,244	-6.339,346	42416651000984
202002	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	126.061,590	0,000	119.722,244	-6.339,346	42416651000107
202002	42416651000107	VMZ	0,000	0,000	0,000	126.061,590	0,000	119.722,244	-6.339,346	42416651001421
202003	42416651000107	VMZ TRES MARIAS	0,000	0,000	0,000	70.016,233	0,000	69.707,648	-308,585	42416651000107
202003	42416651000107	VMZ MORRO AGUDO	0,000	0,000	0,000	6.388,385	0,000	6.360,280	-28,105	42416651001421
202003	42416651000107	VMZ JUIZ DE FORA	0,000	0,000	0,000	38.238,845	0,000	38.088,966	-169,879	42416651000883
202003	42416651000107	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	25.270,201	0,000	25.158,727	-111,474	42416651000984
202004	42416651000107	VMZ TRES MARIAS	0,000	0,000	0,000	66.641,458	0,000	66.350,079	-291,380	42416651000107
202004	42416651000107	VMZ JUIZ DE FORA	0,000	0,000	0,000	38.751,871	0,000	38.582,609	-169,262	42416651000883
202004	42416651000107	VMZ MORRO AGUDO	0,000	0,000	0,000	6.271,515	0,000	6.244,871	-26,644	42416651001421
202004	42416651000107	VMZ VAZANTE	0,000	0,000	0,000	23.164,838	0,000	23.066,418	-98,423	42416651000984

Reitera que “foi justamente a partir de março de 2020 que o levantamento quantitativo deixou de identificar divergências. Não se trata de coincidência”.

A seu ver, “a indicação acima demonstra, nitidamente, que a autoridade lançadora cometeu erro entre janeiro de 2018 e fevereiro de 2020 ao ignorar a existência de outros perfis de agente da Impugnante. Esses perfis, aliás, são indicados nos documentos fornecidos pela CCEE e juntados aos autos pela própria autoridade lançadora (arquivo 'Rel CONFAZ')”, apresentando o seguinte quadro exemplificativo:

Mês/Ano	Evento	Sigla do Agente	CNPJ Agente	Perfil de Agente	Classe do Perfil
2018/01	2018_01 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ	Autoprodutor
2018/01	2018_01 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ 10	Autoprodutor
2018/01	2018_01 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ 15	Autoprodutor
2018/02	2018_02 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ	Autoprodutor
2018/02	2018_02 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ 10	Autoprodutor
2018/02	2018_02 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ 15	Autoprodutor
2018/03	2018_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ	Autoprodutor
2018/03	2018_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ 10	Autoprodutor
2018/03	2018_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ 15	Autoprodutor

Afirma, nessa linha, que “existem operações com energia elétrica realizadas pelos estabelecimentos autuados que foram sumariamente ignoradas pela autoridade lançadora ao realizar o levantamento quantitativo”.

No seu entender, “esse equívoco é ainda mais nítido no caso do estabelecimento matriz de Três Marias, envolvido no e-PTA nº 01.002365480-83. Isso porque o perfil de agente 'VMZ TRÊS MARIAS' já apresentava movimentações desde janeiro de 2020”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mês/Ano	Evento	Sigla do Agênia	CNPJ Agênia	Perfil de Agênia	Classe do Perfil
2020/01	2020_01 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/02	2020_02 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/03	2020_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/04	2020_04 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/05	2020_05 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/06	2020_06 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/07	2020_07 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/08	2020_08 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/09	2020_09 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/10	2020_10 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/11	2020_11 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre
2020/12	2020_12 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES NARIAS	Consumidor Livre

Enfatiza, porém, que “a autoridade lançadora continuou a considerar apenas o perfil de agente ‘VMZ’ para recompor as movimentações de energia elétrica realizadas por esse estabelecimento. Trata-se de equívoco manifesto, que macula por completo o trabalho fiscal’, complementado que ‘retificar esse suposto erro significa refazer o trabalho fiscal por completo, o que, nitidamente, não é admitido. A acusação fiscal deve ser hígida desde o início, sendo possível aceitar apenas ajustes pontuais. Não é o caso: a autoridade lançadora, mesmo dispondo de todas as informações sobre os perfis ‘VMZ I0’ e ‘VMZ I5’ preferiu ignorá-los”.

Conclui, nesses termos, que “o lançamento tributário deve ser integralmente cancelado”.

Como se vê, **apesar de sua extensa argumentação**, a Impugnante sustenta, em síntese, que o levantamento quantitativo deveria ser feito considerando-se conjuntamente os resultados dos perfis VMZ, VMZ I0 e VMZ I5.

No entanto, **os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente**.

Inicialmente é preciso esclarecer que a Autuada realizou suas operações na CCEE através do **Agente Centralizador** com CNPJ nº 42.416.651.0001/07, com a sigla VMZ.

Como bem esclarecido pela Impugnante, o seu Agente Centralizador possuía três **Perfis de Agente** distintos, a saber: VMZ, VMZI0 e VMZI5, todos com a Classe de Perfil de Autoprodutor.

Porém, **ao contrário da afirmação da Impugnante, o estabelecimento consumidor autuado, até fevereiro de 2020, estava associado, única e exclusivamente, ao Perfil de Agente VMZ**, assim como ocorreu com os estabelecimentos autuados nos Autos de Infração nºs 01.002365375-02, 01.002365480-83 e 01.002364901-40.

Os Perfis de Agente VMZI0 (janeiro de 2017) e VMZI5 (a partir de fevereiro de 2017) referiam-se à movimentação da usina “Picada” (geração de energia), CNPJ nº 04.432.851/0001-64, conforme relatório CFZ006 da CCEE, cujos dados encontram-se abaixo reproduzidos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



CFZ006 - Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Geração

Evento	CNPJ Agente	Ano/Mês	Razão Social do Agente Proprietário	Sigla do Agente	Classe	CNPJ da Usina	Nome da Usina	Localização
2017_01 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/01	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I0	Autoprodutor	04432851000164	PICADA	MG



CFZ006 - Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Geração

Evento	CNPJ Agente	Ano/Mês	Razão Social do Agente Proprietário	Sigla do Agente	Classe	CNPJ da Usina	Nome da Usina	Localização
2017_02 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/02	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_03 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/03	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_04 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/04	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_05 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/05	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_06 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/06	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_07 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/07	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_08 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/08	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_09 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/09	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_10 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/10	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_11 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/11	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2017_12 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2017/12	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000707	PICADA	MG
2018_01 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/01	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_02 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/02	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_03 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/03	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG



CFZ006 - Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Geração

Evento	CNPJ Agente	Ano/Mês	Razão Social do Agente Proprietário	Sigla do Agente	Classe	CNPJ da Usina	Nome da Usina	Localização
2018_04 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/04	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_05 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/05	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_06 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/06	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_07 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/07	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_08 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/08	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_09 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/09	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG
2018_10 - CONTABILIZAÇÃO	42416651000107	2018/10	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	VMZ I5	Autoprodutor	42416651000107	PICADA	MG

Somente a partir de março de 2020, conforme relatado pela Impugnante, os estabelecimentos autuados nos Autos de Infração nºs 01.002365480-83, 01.002365583-99 (presente processo), 01.002365375-02 e 01.002364901-40 passaram a ter **Perfis próprios, denominados “VMZ Juiz de Fora”, “VMZ Três Marias”, “VMZ Morro Agudo” e “VMZ Vazante”, com Classe de Perfil de Consumidor Livre**, momento em que os Perfis de Agente passaram a se confundir com os próprios

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimentos autuados (perfis com um único estabelecimento associado), conforme exemplo abaixo, relativo ao mês supracitado (março de 2020), cujos dados foram extraídos de relatórios da CCEE:



CFZ003 - Informações para Secretaria de Estado da Fazenda - Detalhamento da Pré-fatura

Mês/Ano	Evento	Sigla do Agente	CNPJ Agente	Perfil de Agente	Classe do Perfil	Consumo Total TRC a,s,r,w - (MWh)	Contratação Líquida PCL a,s,w,r - (MWh)	Contratos de Venda Total - (MWh)	Contratos de Compra Total - (MWh)
2020/03	2020_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ JUIZ DE FORA	Consumidor Livre	38.238,845	-38.068,966	0,000	38.068,966
2020/03	2020_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ MORRO AGUDO	Consumidor Livre	6.388,385	-6.360,280	0,000	6.360,280
2020/03	2020_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ TRES MARIAS	Consumidor Livre	70.016,233	-69.707,648	0,000	69.707,648
2020/03	2020_03 - CONTABILIZAÇÃO	VMZ	42416651000107	VMZ VAZANTE	Consumidor Livre	25.270,201	-25.158,727	0,000	25.158,727

Resta claro, portanto, que **o estabelecimento autuado**, contrariamente à afirmação da Impugnante, **não está associado aos Perfis de Agente VMZ10 e VMZ15**.

Para o Agente Centralizador, do ponto de vista estritamente financeiro, o que interessa é o resultado global, isto é, qual é a quantia que tem direito a receber ou a que tem o dever de pagar à CCEE, **porém, do ponto de vista tributário**, deve-se examinar o **resultado do perfil de agente** e cada um dos estabelecimentos a ele associados (havendo dois ou mais – observado o rateio de cargas), em função do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

O próprio dispositivo citado e reproduzido pela Impugnante, relativo ao Convênio ICMS nº 15/07, deixa claro que deve ser observado o **critério de utilização do Perfil de Agente e dos estabelecimentos a ele associados**, confira-se:

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

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

b) **em caso de haver mais de um estabelecimento por perfil, observar o rateio da base de cálculo proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo associado ao perfil.** (Grifou-se)

Esse critério (Perfil de Agente e estabelecimentos a ele associados) é taxativamente reproduzido, como não poderia deixar de ser, no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, observadas as regras específicas estabelecidas no art. 53-E do mesmo Anexo IX, bem como na Resolução nº 4.956/16, devendo-se reiterar que não se deve confundir os procedimentos relativos a levantamentos quantitativos de energia elétrica com a apuração de posições financeiras devedoras ou credoras no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Convênio ICMS nº 15/07

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

[...]

b) em caso de haver mais de um estabelecimento **por perfil**, observar o rateio da base de cálculo proporcional ao consumo verificado em cada ponto de consumo **associado ao perfil**. (Grifou-se)

RICMS/02 - ANEXO IX

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/09/18

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

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. (Grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

I - havendo estabelecimentos consumidores de energia elétrica associados ao **mesmo perfil** de agente, o valor será distribuído apenas entre esses estabelecimentos e será atribuído a cada um deles na proporção entre a sua carga e o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

[...]

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

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

onde:

[...]

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.

(Grifou-se)

Esse critério está em perfeita sintonia com a metodologia de cálculo estabelecida pela CCEE para apuração das diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado de energia elétrica pelos Agentes.

Nesse sentido, segue abaixo trecho extraído da Regra de Comercialização (<https://www.ccee.org.br/en/web/guest/mercado/regras-de-comercializacao>) relativo ao cálculo do Balanço Energético:

Balanço Energético

1. Introdução

Uma das principais atribuições da CCEE, conforme estabelecido no inciso VI do Artigo 2º do Decreto nº 5.177/2004, é realizar a contabilização dos montantes de energia elétrica comercializados no Sistema Interligado Nacional – SIN, bem como promover a liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP).

Este módulo envolve:

- ✓ Todos os agentes da CCEE.

A CCEE contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado, mediante consideração dos contratos e dos dados de medição registrados. As diferenças positivas ou negativas apuradas para cada agente da CCEE são valoradas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado por período de comercialização e para cada submercado, tendo como base o custo marginal de operação do sistema¹, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo homologados pela ANEEL, e observado o disposto no art. 57 do Decreto nº 5.163/2004.

Com base nessas duas informações (volumes contratados e volumes medidos), é processado o cálculo da contabilização e são computadas as quantidades negociadas no MCP. Dessa forma, pode-se dizer que o MCP corresponde à diferença apurada no balanço energético de cada agente da CCEE, conforme ilustrado na Figura 1.

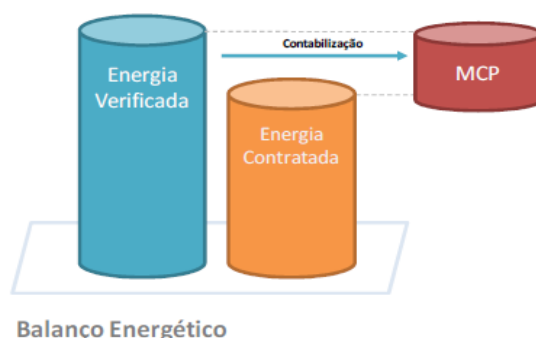


Figura 1: Energia Comercializada no MCP

No mesmo documento, a CCEE define a equação para cálculo do balanço energético da seguinte forma:

2.1. Cálculo do Balanço Energético

Objetivo:

Apurar as diferenças entre os volumes medidos e contratados de cada agente da CCEE, por período de comercialização e submercado.

Contexto:

A apuração das diferenças corresponde à etapa central do processo de contabilização e é uma das principais atividades da CCEE. O cálculo do balanço energético é a única etapa encontrada nesse módulo. A Figura 7 relaciona esta etapa em relação ao módulo completo:

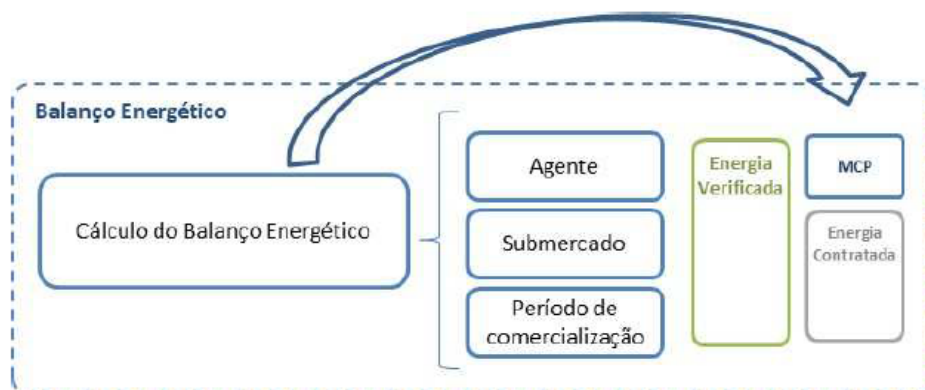


Figura 7: Esquema Geral do Módulo de Regras: "Balanço Energético"

O processo de cálculo do balanço energético é composto pelo seguinte comando e expressão:

1. O Balanço Energético do agente corresponde às diferenças entre a energia verificada total consolidada de ativos de geração (incluindo as eventuais alocações originárias do MRE) e consumo, e a posição contratual líquida apurada por submercado e período de comercialização, sendo calculado conforme expressão a seguir:

$$NET_{a,s,j} = (TGG_{a,s,j} + MRE_{a,s,j} - TGGC_{a,s,j}) - (TRC_{a,s,j}) - (PCL_{a,s,j})$$

Onde:

$NET_{a,s,j}$ é o Balanço Energético do perfil de agente "a" no submercado "s" para o período de comercialização "j"

$TGG_{a,s,j}$ é a Geração Total do perfil de agente "a" no submercado "s" para o período de comercialização "j" $MRE_{a,s,j}$ representa a Consolidação do Resultado do MRE do perfil de agente "a" no submercado "s" para o período de comercialização "j"

$TGGC_{a,s,j}$ é o Consumo de Geração Total do perfil de agente "a" no submercado "s" para o período de comercialização "j"

$TRC_{a,s,j}$ é o Consumo Total do perfil de agente "a" no submercado "s" para o período de comercialização "j" $PCL_{a,s,j}$ é a Posição Contratual Líquida por perfil de agente "a", por submercado "s", por período de comercialização "j" Representação Gráfica:

A quantidade NET na fórmula identificada acima corresponde ao balanço energético, **que é calculado por perfil de Agente**, como se depreende do texto acima, isto é, a própria CCEE disponibiliza ao Fisco a Pré-fatura, que considera o balanço energético na consolidação da contabilização no MCP, cujos resultados em cada mês de competência são disponibilizados **por perfil de Agente**.

Portanto, o **Balanço Energético**, cujo resultado é utilizado no levantamento quantitativo, observado o rateio de carga para cada estabelecimento, 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**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se que a energia gerada pelas usinas “Capim Branco I”, “Capim Branco II” e “Igarapava”, também associadas ao Perfil de Agente VMZ, foi devidamente considerada no balanço energético do estabelecimento autuado (entradas de energia, observado o rateio de cargas), para fins de realização do levantamento quantitativo.

Não há que se falar, portanto, em recálculo do levantamento quantitativo, considerando-se conjuntamente os perfis VMZ, VMZIO e VMZI5, **como pleiteia a Impugnante**, pois o Balanço Energético é calculado de acordo com **cada perfil de agente** e, por força do princípio da autonomia dos estabelecimentos e das normas legais supracitadas, havendo mais de um estabelecimento por perfil, deve ser observado o rateio do consumo verificado em cada carga a ele associada, para fins de verificação do cumprimento das obrigações principal e acessórias, por estabelecimento associado ao respectivo perfil.

A inexistência de diferenças a partir de março de 2020 não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois tal fato não tem o condão de afastar as irregularidades apuradas nos demais períodos.

Correto, portanto, o procedimento fiscal, uma vez que expressamente previsto na legislação que rege a matéria.

• **Alegações quanto à utilização incorreta de “Valor de Unidades (em MWh) Informadas em Notas Fiscais de Fornecimento de Energia”:**

Com relação a esse tema, o argumento da Impugnante se refere ao estabelecimento autuado com CNPJ nº 42.416.651/0008-83, sediado em Juiz de Fora (MG), **não tendo relação com o presente processo**, que se refere ao estabelecimento “Vazante”.

Para o estabelecimento autuado no presente processo, não foi constatada qualquer irregularidade no levantamento quantitativo, **relativamente ao mês de maio de 2020, citado pela Impugnante**, conforme quadro abaixo reproduzido, contendo dados parciais do levantamento realizado neste PTA:

Ano/Mês	ENTRADAS COM NF (MWh)	PROINFA (MWh)	AJUSTES (CONTAB. CARGA) (MWh)	VENDAS COM NF (MWh)	CONSUMO (MWh)	DIFERENÇA APURADA (MWh)
	A	B	C	D	E	F = A + B - C - D - E
202005	24.071,226	87,606	37,416	0,000	24.121,416	0,000

Deve ser desconsiderado, portanto, o argumento da Impugnante relativo ao tópico em apreço, uma vez que não pertinente ao presente processo.

• **Alegações de que os “Cálculos Fiscais Ignoram Estornos Adotados pela Impugnante”:**

A Impugnante alega que o Fisco ignorou informações por ela prestadas “durante o procedimento de fiscalização acerca da emissão de notas fiscais de saída no caso de apuração de posição credora no MCP e realização do estorno de créditos de ICMS correspondente”.

Salienta que “emitiu notas fiscais de saída em relação às competências de janeiro a março de 2018, maio a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019 e janeiro e fevereiro de 2020 (doc. 4)” e que “essa providência está pautada nas previsões da Resolução nº 4.956/2016, que trata das ‘obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo’. Destaca-se, desde já: trata-se de previsão específica para operações realizadas no MCP e que não foi sequer mencionada no auto de infração”.

Pontua que, “objetivamente, o artigo 3º da Resolução nº 4.956/2016 trata da hipótese em que o ‘perfil de agente’ apresenta ‘posição credora e o seu Balanço Energético apresenta valor positivo’. Nesse caso, a legislação mineira parte da premissa de que os estabelecimentos associados a esse perfil realizaram saída de energia elétrica correspondente às sobras apuradas no MCP”.

Ressalta que, “especificamente nesse caso, o inciso I do artigo 3º determina que o estabelecimento deve ‘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”’, complementando que “observou essa determinação e realizou estornos em todos os períodos de apuração em que houve apuração de saldo credor (novamente, doc. 4)”.

Pondera que, “além de não mencionar a regulamentação específica das operações realizadas no MCP, a autoridade lançadora também ignorou os estornos de créditos de ICMS efetuados pela Impugnante”.

Afirma que “essa constatação é relevante para demonstrar erros de cálculo referentes às exigências fiscais decorrentes da infração ‘b’ (‘fornecimento desacompanhado de documento fiscal’). Nesse caso, como já visto, a fiscalização exige ICMS decorrente do estorno de créditos”.

Aduz que “o cálculo desse estorno toma como ponto de partida o valor de todas as entradas de energia elétrica registradas a cada período de apuração, conforme descrito no próprio relatório fiscal”, acrescentando que “o ‘saldo credor’ apurado no levantamento quantitativo corresponde à multiplicação do ‘saldo’ em MWh (divergências apuradas) por um preço médio arbitrado. Esse ‘saldo credor’, após ajustes, será a base para apuração do ICMS decorrente dos estornos exigidos”.

Acentua que “a questão problemática decorre da adoção de preço médio, sem qualquer ajuste. Isso porque o preço médio reflete o valor de todas as entradas de energia registradas pela Impugnante no período de apuração. A autoridade lançadora assumiu, incorretamente, que esse valor corresponderia à base de cálculo dos créditos de ICMS apropriados pela Impugnante”, todavia, “na medida em que houve apuração de saldos credores no MCP em determinados meses, a Impugnante já havia realizado estornos de créditos de ICMS. Sendo assim, o valor das entradas de cada período não é a única informação a ser considerada pela autoridade lançadora para calcular os estornos referentes à infração ‘b’”.

Finaliza afirmando que, “além de todos os equívocos de cálculo incorridos pela autoridade lançadora, está havendo exigência de estornos em períodos de apuração para os quais a Impugnante já procedeu com o estorno exigido pela legislação mineira. Por mais essa razão, o lançamento tributário deve ser integralmente cancelado”.

No entanto, analisando-se os argumentos acima, verifica-se que a Impugnante **confunde** as operações de liquidações de sobras e déficits do Mercado de Curto Prazo no âmbito da CCEE (posições **financeiras** credoras ou devedoras) **com o procedimento relativo a levantamentos quantitativos** de energia elétrica, especialmente quando utiliza as seguintes expressões, dentre outras:

- “... apuração de **posição credora no MCP**”;
- “essa providência está pautada nas previsões da Resolução nº 4.956/2016, que trata das ‘obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas **liquidações no Mercado de Curto Prazo**”;
- “o artigo 3º da Resolução nº 4.956/2016 trata da hipótese em que o ‘perfil de agente’ apresenta **posição credora**”;
- “período de referência da **liquidação financeira**”;
- “na medida em que houve apuração de **saldos credores no MCP** em determinados meses”.

Ressalte-se, no entanto, que o levantamento quantitativo referente ao presente lançamento foi realizado sob a égide do art. 53-E, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, enquanto as liquidações das posições financeiras no MCP da CCEE estão disciplinadas em norma distinta (art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02), que disciplina fatos também distintos.

Em termos práticos, o levantamento quantitativo realizado no presente processo, tem por objetivo precípuo verificar se as notas fiscais emitidas pelos fornecedores de energia estão de acordo com as quantidades de energia constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, nos termos previstos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, bem como averiguar se o total de energia disponibilizada ao agente corresponde à utilizada (consumida, vendida ou sobras liquidadas na CCEE).

Por outro lado, como salientado acima, o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 disciplina as obrigações principal e acessórias a serem observadas em relação às **posições financeiras devedoras e credoras**, quanto às operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo da CCEE (liquidação das diferenças – sobras e déficits).

Os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da energia efetivamente consumida pelo estabelecimento auditado, para fins de confrontação com a documentação fiscal emitida pelos fornecedores de energia elétrica, não importando, **para efeito e no momento** da realização do levantamento

quantitativo, se o estabelecimento auditado cumpriu as suas obrigações principal e acessórias inerentes ao resultado da liquidação **financeira** das diferenças (posições financeiras credoras ou devedoras).

Assim, a inexistência de identidade das irregularidades apuradas nos procedimentos fiscais acima pode ser resumida da seguinte forma:

a) **Saídas desacobertadas** (Levantamento Quantitativo x Operações na CCEE):

Em levantamentos quantitativos, eventuais saídas desacobertadas de energia elétrica são apuradas se houver contratos de vendas registrados na CCEE, sem a emissão, total ou parcial, da documentação fiscal correspondente.

Nas operações relativas ao Mercado de Curto Prazo, saídas desacobertadas são apuradas quando o contribuinte deixa de emitir as notas fiscais referentes à **liquidação de suas posições financeiras credoras, equiparadas a saídas interestaduais de energia**, 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.

b) **Entradas desacobertadas** (Levantamento Quantitativo x Operações na CCEE):

No levantamento quantitativo, apura-se ausência de notas fiscais ou notas fiscais de fornecedores consignando **quantidade** de energia inferior à efetivamente adquirida mediante **contratos bilaterais** (e energia autoproduzida – consórcios de energia, conforme o caso).

Nas operações relativas ao Mercado de Curto Prazo, as entradas desacobertadas apuradas referem-se às liquidações das **posições financeiras devedoras**, que representam **entradas adicionais de energia elétrica** (déficits de energia, em relação ao total contratado e energia autoproduzida, se for o caso).

c) **Créditos Indevidos** (Levantamento Quantitativo x Operações na CCEE):

Em levantamentos quantitativos, **o estorno de créditos se restringe à parcela excedente de energia elétrica** consignada nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores de energia, com relação ao montante contratado (e autoproduzida, conforme o caso – consórcios de energia).

Por outro lado, nas operações relativas ao Mercado de Curto Prazo, **o estorno se refere à liquidação de posições financeiras credoras** (sobras de energia) no Mercado de Curto Prazo da CCEE, equiparadas a saídas interestaduais de energia, fato que enseja a glosa proporcional dos créditos pelas entradas, por se tratar de saída subsequente da mesma mercadoria amparada pela não incidência do ICMS.

Verifica-se, portanto, como já afirmado, que a Impugnante confunde as operações de liquidações de sobras e déficits do Mercado de Curto Prazo no âmbito da CCEE (posições **financeiras** credoras ou devedoras) com o procedimento relativo a levantamentos quantitativos de energia elétrica.

Não há que se falar, portanto, em compensação ou dedução de valores estornados relativos às posições credoras na CCEE com valores apurados em

levantamento quantitativos, pois as essas irregularidades não têm relação entre si (não se confundem).

• **Alegações quanto à “Inexigibilidade de Estornos de Créditos de ICMS”:**

A Impugnante relata que *“os tópicos anteriores demonstraram que a autoridade lançadora não é clara quanto ao fundamento legal para a existência de estorno de créditos de ICMS no presente caso. Apesar da existência de tópico ‘base legal/infringência’ no auto de infração, a multiplicidade de referências legislativas e falta de detalhamento quanto à sua aplicabilidade impedem a compreensão exata da acusação fiscal”*.

Ressalta que, *“a despeito disso, é possível observar que, dentre os dispositivos legais indicados no auto de infração, está o inciso I do artigo 32 da Lei nº 6.763/1975”*.

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.

Alega que *“não se pode saber a importância atribuída pela autoridade lançadora a essa previsão. Entretanto, a sua inaplicabilidade ao presente caso é evidente, não sendo admitido cogitar, mesmo em teoria, que o inciso I do artigo 32 poderia ser fundamento adequado para o lançamento tributário em tela”*, pois, como se nota, *“o ‘contribuinte deverá efetuar o estorno’ de créditos de ICMS quando o ‘bem entrado no estabelecimento for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta”*.

Argumenta que, *“assumindo, apenas por argumentar, que a Impugnante tenha realizado ‘fornecimento de energia elétrica’, não parece haver aplicação de qualquer isenção a essa saída. Tratar-se-ia de operação sujeita à incidência de ICMS. Por consequência, não caberia cogitar da aplicação do inciso I do artigo 32 ao caso”*.

Conclui, nessa linha, que, *“por mais essa razão, portanto, deve haver cancelamento do lançamento tributário”*.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

Há que se destacar, inicialmente, que **a procedência ou não da acusação fiscal** de *“fornecimento de energia elétrica desacobertado de documentação fiscal”*, relativa à irregularidade nº 02 do Auto de Infração, será analisada em tópico específico.

Feita essa observação, cabe esclarecer, uma vez mais, que a quantidade de energia elétrica escriturada pelo contribuinte (NF's de entrada – e PROINFA) deve ser idêntica àquela adquirida em contratos bilaterais (registrados junto à CCEE) tendo em vista que toda a energia adquirida nesses contratos deve ser acobertada por documentação fiscal, independentemente de ser ou não consumida, ou seja, as entradas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de energia com notas fiscais (MWh) devem corresponder, observada a distribuição de cargas, por ponto de consumo, à energia contratada.

Como já afirmado, se as notas fiscais de aquisição de energia elétrica forem emitidas na forma estabelecida na legislação, então as entradas de energia com notas fiscais, acrescidas das quantidades relativas ao PROINFA, com posterior dedução do consumo e das sobras (ou acréscimos das quantidades positivas inerentes aos déficits) dever ser igual a zero.

Isso equivale a dizer que o total de energia disponível (em MWh, incluindo os déficits) deve corresponder à quantidade de energia de alguma forma utilizada (consumo, vendas, sobras, etc.), ainda que as sobras, equiparadas a saídas de energia, e os déficits, representativos de entradas adicionais, sejam objeto de posterior liquidação no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

$$\text{ENTRADAS COM NF + PROINFA - ENERGIA CONSUMIDA - SOBRAS} = 0$$

$$\text{ENTRADAS COM NF + PROINFA - ENERGIA CONSUMIDA + DÉFICITS} = 0$$

Obs.: os Déficits representam entrada adicional de energia elétrica

Inexistindo diferenças positivas ou negativas nas fórmulas acima, conclui-se que todas as operações com energia elétrica foram feitas na forma estabelecida no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, nesta situação **não** haveria qualquer infração à legislação.

Porém, se houver alguma diferença, positiva ou negativa, as conclusões que podem ser extraídas são as seguintes:

1ª) Diferenças negativas:

As diferenças negativas retratam entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, **no tocante à diferença**, ou seja, as entradas de energia elétrica, em MWh (Megawatt-hora), consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, foram inferiores ao consumo de energia do estabelecimento e os respectivos ajustes.

Para essas diferenças, a própria Impugnante confirma o entendimento de se tratar de entradas de energia desacobertas de documentação fiscal é coerente.

2ª) Diferenças positivas:

Como já afirmado, tratando-se de Agente da CCEE, **eventuais saídas desacobertas são apuradas se houver contratos de vendas registrados na CCEE, porém, sem a emissão da documentação correspondente.**

Inexistindo saídas desacobertas, nos termos acima, as diferenças positivas apuradas no levantamento quantitativo permitem a conclusão de que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas (emitidas pelos respectivos fornecedores), mais o PROINFA, observados os ajustes (sobras ou déficits de energia), são superiores à carga do estabelecimento, ou seja, **o contribuinte**

tem **documentação fiscal hábil**, porém com quantidades superiores ao seu consumo, sendo necessário o **estorno proporcional do crédito** referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais.

A glosa de créditos, realizada com fulcro no art. 70, inciso X do RICMS/02, restringe-se à parcela do imposto destacada a maior na documentação fiscal relativa à entrada de energia elétrica no estabelecimento, contrariando o disposto no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02.

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

[...]

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso;

Destaque-se, porém, que o Fisco fundamentou a glosa dos créditos no art. 66, § 4º, inciso II do RICMS/02, pois sua acusação se refere a “aproveitamento indevido de créditos de ICMS ..., tendo em vista o fornecimento de energia elétrica desacompanhado de documentação fiscal, sem que tenha sido promovido o estorno dos créditos desta energia elétrica não utilizada no processo de industrialização”.

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

[...]

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

[...]

II - que for consumida no processo de industrialização

Como já afirmado em diferentes oportunidades, as diferenças positivas apuradas no levantamento quantitativo permitem a conclusão de que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas (emitidas pelos respectivos fornecedores), mais o PROINFA, observados os ajustes (sobras ou déficits de energia), são superiores à carga do estabelecimento, ou seja, o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com **quantidades superiores ao seu consumo**.

Nesse caso, portanto, **a energia sequer ingressa no estabelecimento** e, por consequência, **não é utilizada no processo de industrialização da Impugnante**, motivo pelo qual a glosa dos créditos com fulcro no art. 66, § 4º, inciso II do RICMS/02 afigura-se plenamente correta.

Assim, ressalvada a observação quanto à procedência ou não da acusação fiscal propriamente dita, o estorno de créditos relativos a diferenças positivas apuradas em levantamentos quantitativos de energia elétrica está plenamente respaldado na legislação vigente.

3.1. Da Irregularidade nº 02:

Esclareça-se, inicialmente, que a **legalidade das exigências relativas à irregularidade nº 01 (entradas desacobertadas de energia)** já foi demonstrada no tópico relativo à preliminar suscitada pela Impugnante, inexistindo necessidade de maiores comentários, para se evitar repetições ainda maiores sobre o mesmo tema.

Com relação à segunda infração (fornecimento de energia elétrica desacoberto de documentação fiscal), há que se destacar que a Impugnante, no tópico denominado “considerações sobre o racional do levantamento quantitativo”, apresentou os seguintes argumentos:

Impugnação

“... Como bem se sabe, operações com energia elétrica estão sujeitas ao controle na CCEE. Significa dizer que toda e qualquer operação com energia elétrica é registrada perante a CCEE. Confira-se:

1.2.2. Contratos no Ambiente de Contratação Livre - ACL

Os Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente de Contratação Livre (CCEAL) resultam da livre negociação entre os agentes, respeitada a legislação/regulamentação vigente, sem a interferência da CCEE.

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

Em razão desse controle, eventual divergência entre ‘entradas’, de um lado, e ‘saídas e consumo’, de outro, poderia ser identificada de forma individual e específica pela autoridade lançadora.

Por exemplo, **no caso de ‘diferenças positivas’ (tratadas pela fiscalização como ‘fornecimento sem nota fiscal’), bastaria verificar qual contrato de venda de energia a Impugnante tem registrado perante a CCEE e quais montantes de energia foram fornecidos.** Caso não tenha havido emissão de nota fiscal correspondente, aí sim, caberia algum tipo de questionamento.

No entanto, **a autoridade lançadora não se preocupou com essa análise individual e atenta às peculiaridades do caso. Diante de uma ‘diferença positiva’, a autoridade lançadora – sem qualquer análise adicional – assumiu a existência de ‘fornecimento sem nota fiscal’.**

Aproveitando a referência ao **suposto ‘fornecimento de energia apontado na infração ‘b’**, é necessário enfatizar que a Impugnante não é uma geradora de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

energia elétrica. Tampouco é uma revendedora de energia elétrica. A Impugnante adquire energia com a finalidade de utilizá-la em suas atividades de mineração.

Tanto é assim que todas as planilhas que fundamentam o auto de infração não indicam qualquer saída de energia elétrica dos estabelecimentos da Impugnante no período abrangido pelo lançamento tributário, conforme ilustrado abaixo:

Ano/Mês	CNP.J da Carga	Entradas(MWh)	PROINFAMWh	Contabilização(MWh)	saídas(MWh)	Consumo(MWh)	Saldo(MWh)
201801	42416651000107	71.384,727	861,707	1.265,574	0,000	65.962,165	5.018,695
201802	42416651000107	67.654,588	772,857	-9.808,683	0,000	63.094,252	15.141,877
201803	42416651000107	73.511,032	819,187	-600,550	0,000	69.149,286	5.781,483
201804	42416651000107	66.829,919	820,376	271,973	0,000	66.574,897	803,425
201805	42416651000107	65.116,490	878,477	4.175,106	0,000	62.432,466	-612,605
201806	42416651000107	71.316,100	871,354	3.888,475	0,000	65.212,096	3.086,883
201807	42416651000107	77.551,799	862,758	4.074,225	0,000	66.523,515	7.816,817
201808	42416651000107	80.029,587	917,695	4.053,164	0,000	68.045,504	8.848,613
201809	42416651000107	77.375,964	927,867	4.299,558	0,000	65.347,641	8.656,631
201810	42416651000107	77.318,034	991,423	2.959,400	0,000	65.886,347	9.463,711
201811	42416651000107	70.410,926	992,989	2.376,986	0,000	62.943,727	6.083,202
201812	42416651000107	69.299,339	952,764	3.047,853	0,000	67.171,585	32,666

De fato, é impossível que a Impugnante tenha realizado 'vendas', considerando, insista-se, que a Impugnante não é uma geradora ou uma revendedora de energia. Além disso, considerando a regulamentação rigorosa das operações com energia elétrica, é impossível que a Impugnante tenha realizado vendas sem o conhecimento da CCEE.

[...]

Deixando de lado equívocos relacionados a esse tratamento, **fato é que as únicas 'saídas de energia' que a Impugnante realizou dizem respeito a operações realizadas no MCP.** Novamente, todas essas operações são registradas perante a CCEE.

Tanto é assim que a autoridade lançadora adotou essas informações na coluna 'Contabilização (MWh)' do levantamento quantitativo.

Ora, **se as únicas saídas realizadas pela Impugnante são registradas perante a CCEE** e, portanto, são conhecidas pela autoridade lançadora, como é possível que a Impugnante seja acusada de fornecer de energia sem nota fiscal? A resposta é simples: não é possível ...” (Grifou-se)

Como já afirmado, em levantamentos quantitativos, **eventuais saídas desacobertadas** de energia elétrica **são apuradas** se houver contratos de vendas registrados na CCEE, sem a emissão, total ou parcial, da documentação fiscal correspondente.

No entanto, no caso dos autos, **inexistem contratos de venda registrados na CCEE**, o que afasta a possibilidade de acusação fiscal de fornecimento de energia elétrica sem a emissão de documentos fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica-se: como já afirmado, inexistindo diferenças positivas ou negativas na fórmula abaixo, na qual o levantamento quantitativo se baseia, conclui-se que todas as operações com energia elétrica foram feitas na forma estabelecida no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, nesta situação **não** haveria qualquer infração à legislação.

$$\text{Entradas C/NF} + \text{PROINFA} + \text{Déficits} - \text{Consumo} - \text{Vendas C/NF} - \text{Sobras} = 0$$

Porém, se houver diferença positiva o que se presume é que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes (sobras e déficits), são superiores aos montantes referentes aos contratos bilaterais (e energia autoproduzida – consórcios de energia, se for o caso) ou seja, **o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo/vendas** (observados os ajustes e o rateio de cargas, conforme o caso), sendo necessário o **estorno proporcional do crédito** referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos **documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Autuada**.

Nesse sentido, necessárias se mostram as seguintes observações sobre as variáveis existentes na fórmula supracitada:

- PROINFA:

A quantidade de energia elétrica do PROINFA alocada para cada estabelecimento é uma informação fidedigna da CCEE.

Reitere-se 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 cuida das operações no âmbito do PROINFA.

Portanto, **as diferenças positivas no levantamento não têm origem nessa variável**.

- CONSUMO:

Trata-se também de informação fidedigna da CCEE, que indica o percentual de carga consumida por cada um dos estabelecimentos associados ao perfil do agente, para os casos em que há dois ou mais pontos de consumo. Existindo apenas um, o dado reflete o consumo efetivo de energia do estabelecimento único.

Para o consumo, **não há obrigatoriedade de emissão de documento fiscal**.

- SOBRAS E DÉFICITS (“Contabilização Carga”):

São duas outras variáveis lastreadas em documentação da CCEE, que indicam se houve déficits ou sobras nas movimentações de energia (balanço energético) do agente.

Conforme esclarecido anteriormente, os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da energia efetivamente consumida pelo estabelecimento auditado, para fins de confrontação com a documentação fiscal emitida pelos fornecedores de energia elétrica, não importando, **para efeito e no momento** da realização do levantamento quantitativo, se o estabelecimento auditado cumpriu as suas obrigações principal e acessórias inerentes ao resultado da liquidação **financeira** das diferenças (posições financeiras credoras ou devedoras), nos termos estabelecidos no dispositivo legal próprio, a saber, art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

• VENDAS (COM NFs):

Havendo perfeita correspondência entre os contratos de venda registrados na CCEE e as notas fiscais emitidas, conclui-se que **não há saída de energia desacobertada de documentação fiscal**, vale dizer, **a diferença positiva em análise não tem origem nessa variável**.

É exatamente esse o caso dos autos, pois inexistem contratos de vendas registrados na CCEE, motivo pelo qual não há que se falar em saídas desacobertadas.

• ENTRADAS COM NFs:

Inexistindo saída desacobertada e considerando-se que as demais variáveis acima **não** são a origem da diferença positiva apurada, **conclui-se que nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Autuada houve consignação de quantidades superiores ao consumo/venda** da Autuada (observados os ajustes e o rateio de cargas, conforme o caso), contrariando o disposto no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02.

Destaque-se que a matéria ora analisada já foi enfrentada por este E. Conselho, mais especificamente no PTA nº 01.000725147-26, no qual também constava a acusação fiscal de saídas de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal em situação análoga à do presente processo.

No mencionado PTA, o Fisco exigia o encerramento do diferimento do ICMS, em relação à parcela da energia assim recebida, e o estorno proporcional dos créditos relativos às entradas tributadas.

Porém, **o próprio Fisco decidiu excluir a acusação de saída desacobertada**, substituindo-a por aproveitamento indevido de créditos de energia elétrica (excesso de créditos em notas fiscais de entradas de energia).

No Acórdão nº 23.435/19/1ª, a D. 1ª Câmara de Julgamento relatou essa ocorrência e decidiu por considerar como não caracterizada a alegada saída desacobertada, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.435/19/1ª

PTA/AI: 01.000725147-26

IMPUGNANTE: NEXA RECURSOS MINERAIS S.A.

ORIGEM: DF/IPATINGA

EMENTA (PARCIAL):

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. CONSTATADO QUE O CONTRIBUINTE APROPRIOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO DE ICMS DESTACADO EM NOTA FISCAL COM INFORMAÇÃO DE QUANTIDADES DE ENERGIA ELÉTRICA SUPERIORES À CONTRATADA (OBSERVADO O RATEIO DE CARGAS), SENDO NECESSÁRIO O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO REFERENTE À PARTE EXCEDENTE DA ENERGIA ELÉTRICA CONSIGNADA NOS DOCUMENTOS FISCAIS. INFRAÇÃO APURADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIA, PREVISTO NO ART. 194, INCISO II, DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO PELA CÂMARA DE JULGAMENTO, DE MODO A QUE SEJA CONSIDERADO, COMO ÍNDICE DE ESTORNO DE CRÉDITO, O PERCENTUAL EQUIVALENTE À DIVISÃO DA PARTE EXCEDENTE DA ENERGIA ELÉTRICA CONSIGNADA NOS DOCUMENTOS FISCAIS PELO TOTAL DE ENERGIA (MWh) INFORMADA NESSOS MESMOS DOCUMENTOS.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. ACUSAÇÃO FISCAL DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL, APURADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIA, PREVISTO NO ART. 194, INCISO II, DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, POR ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DO ICMS NAS ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA, E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. **EXIGÊNCIAS CANCELADAS PELO FISCO APÓS ANÁLISE DOS ARGUMENTOS E DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.**

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.” (GRIFOU-SE)

RELATÓRIO:

“... NO LANÇAMENTO ORIGINALMENTE FORMALIZADO, A **AUTUAÇÃO VERSAVA SOBRE A ACUSAÇÃO FISCAL DE REALIZAÇÃO DE SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL**, APURADAS MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO REALIZADO NO PERÍODO DE OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2012.

EM FACE DE TAL IMPUTAÇÃO, AS EXIGÊNCIAS FORAM SEGREGADAS DA SEGUINTE FORMA:

A) SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS EM DECORRÊNCIA DE ENTRADAS TRIBUTADAS DE ENERGIA ELÉTRICA (PROPORCIONALIDADE): AS EXIGÊNCIAS REFERIAM-SE AO VALOR DO ESTORNO DO ICMS INDEVIDAMENTE APROPRIADO,

ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75;

B) SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS EM DECORRÊNCIA DE ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA RECEBIDA COM DIFERIMENTO DO ICMS (PROPORCIONALIDADE): AS EXIGÊNCIAS REFERIAM-SE AO ICMS APURADO, EXIGIDO EM FUNÇÃO DO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO, ACRESCIDO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

A ASSESSORIA DO CC/MG EXARA O INTERLOCUTÓRIO DE FLS. 832/833, QUE GERA AS SEGUINTE Ocorrências: (I) MANIFESTAÇÕES DA AUTUADA (FLS. 836/840 E 850/853), OPORTUNIDADE EM QUE ACOSTA AOS AUTOS A MÍDIA ELETRÔNICA DE FL. 848; (II) RÉPLICA FISCAL (FLS. 854/857); (III) **DILIGÊNCIA (FLS. 859/860)**; (IV) **RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**, NOS TERMOS DOS DEMONSTRATIVOS DE FLS. 863/868; (V) REABERTURA DO PRAZO ORIGINAL DE 30 (TRINTA) DIAS AOS SUJEITOS PASSIVOS, PARA ADITAMENTO OU APRESENTAÇÃO DE NOVA IMPUGNAÇÃO OU PARA PAGAMENTO/PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, COM AS REDUÇÕES LEGALMENTE CABÍVEIS (FL. 869); (VI) NOVO PRONUNCIAMENTO DA AUTUADA (FLS. 874/911); (VII) TRÉPLICA FISCAL (FLS. 1.009/1.013).

COM A RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O PRESENTE LANÇAMENTO PASSOU A VERSAR, EXCLUSIVAMENTE, SOBRE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS DE ENERGIA ELÉTRICA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (CRÉDITOS DE ENERGIA EM VALOR SUPERIOR À ENERGIA EFETIVAMENTE CONTRATADA), NO PERÍODO DE OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2012.

AS EXIGÊNCIAS PASSARAM A SER EQUIVALENTES AO VALOR DO ICMS INDEVIDAMENTE APROPRIADO, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.” (GRIFOU-SE)

Ressalte-se que o “fornecimento desacobertado” a que faz referência a acusação fiscal **não se confunde com:**

a) As liquidações das posições credoras no MCP da CCEE, equiparadas a saídas interestaduais de energia, amparadas pela não incidência do ICMS, fato que enseja a glosa proporcional dos créditos pelas entradas, por se tratar de saída subsequente não tributada da mesma mercadoria, nos termos do art. 71, inciso I do 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

b) Os contratos bilaterais de vendas de energia registrados na CCEE, que podem ser relativos a operações internas, normalmente tributadas pelo ICMS, ou interestaduais, amparadas pela não incidência do ICMS, de acordo com os respectivos destinatários.

Conclui-se, dessa forma, que o suposto fornecimento desacoberto relativo à acusação fiscal teria ocorrido fora do âmbito da CCEE, cujas saídas são presumidas como internas, nos termos do disposto no art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

[...]

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

RICMS/02

Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

[...]

§ 7º Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

Tratando-se de operações internas, essas saídas são normalmente tributadas, uma vez que seriam referentes a uma nova etapa de circulação da mercadoria.

Logo, se prevalecesse a acusação fiscal, o correto seria exigir o imposto devido pela saída desacoberta, em lugar do estorno de créditos, e a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 e não a do inciso XXVI do mesmo dispositivo legal.

Porém, como já afirmado, a acusação fiscal está em descompasso com as conclusões do procedimento relativo a levantamentos quantitativos de energia elétrica, que deveria se referir a aproveitamento indevido de créditos, no tocante à parte excedente da energia consignada nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Autuada.

Diante desse fato, cancelam-se as exigências fiscais relativas ao item 02 do Auto de Infração.

3.2. Do Requerimento de Redução da Multa Isolada Capitulada no Art. 55, Inciso II ao Percentual Previsto na Alínea “a” do Mesmo Inciso:

Com relação a irregularidade nº 01 do Auto de Infração, a Impugnante alega que “a fiscalização baseou-se exclusivamente em documentos e nos lançamentos da Impugnante para lavrar os autos de infração ora combatidos. Todos os documentos solicitados durante a fiscalização foram apresentados, permitindo a condução dos trabalhos fiscais sem complicações”.

Requer, nesses termos, a redução da multa isolada referente à primeira infração para o percentual de 20%, conforme determina o art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

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

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, o feito fiscal **não se baseou**, única e exclusivamente, em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte, pois foram necessários relatórios da CCEE e a realização de levantamento quantitativo para a apuração das irregularidades ora analisadas.

Correta, portanto, a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, **sem a redução acima**, uma que incabível ao caso presente.

3.3. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrencia da mesma Infração:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

[...]

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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, emendada da seguinte forma:

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

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

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

3.4. Das Questões de Cunho Constitucional:

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

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

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 28/02/23. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para cancelar as exigências fiscais relativas ao item 02 do Auto de Infração, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Thais Cabral Vitorino Alves de Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Frederico Augusto Lins Peixoto.

Sala das Sessões, 14 de março de 2023.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes
Presidente**

D

CCMIG