

Acórdão: 24.106/22/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002083578-05  
Impugnação: 40.010152891-92  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda  
IE: 367616449.15-00  
Proc. S. Passivo: Humberto Lucas Marini/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.

**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 energia efetivamente disponibilizada (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. Corretas as exigências referentes ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das multas de revalidação e Isolada capituladas no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo, realizado no período de 01/01/17 a 31/12/20, das seguintes irregularidades:

1. Entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal;
2. Aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Com relação à irregularidade “1”, as exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao patamar estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo art. 55 (duas vezes o valor do ICMS incidente na operação).

Quanto à irregularidade “2”, as exigências referem-se ao ICMS estornado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 30/71, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 381/404.

## ***DECISÃO***

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

Previamente, é oportuno discorrer sobre a comercialização de energia elétrica por meio da reprodução das informações encontradas no sítio institucional da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE – ([www.ccee.org.br](http://www.ccee.org.br)).

A legislação sobre energia elétrica é feita privativamente pela Esfera Federal.

CF/88

Art. 21. Compete à União:

(...)

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

(...)

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

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministério de Minas e Energia.

Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que norteariam o desenvolvimento do setor elétrico. As principais conclusões do projeto foram:

1º) necessidade da desverticalização do Setor Elétrico Brasileiro (SEB) em geração, transmissão e distribuição;

2º) incentivo à competição nos segmentos de geração e comercialização; e

3º) manutenção na regulação dos setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais;

4º) necessidade de criação de um órgão regulador, de um operador para o sistema elétrico nacional e de ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica.

O órgão regulador foi instituído pela Lei Federal nº 9.247/96, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Lei Federal nº 9.247/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

O operador do SEB foi instituído pela Lei Federal nº 9.648/98, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS).

Lei Federal nº 9.648/98

Art. 13. As atividades de coordenação e controle da operação da geração e da transmissão de energia elétrica, integrantes do Sistema Interligado Nacional - SIN, serão executadas pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, mediante autorização do Poder Concedente, fiscalizado e regulado pela ANEEL, a ser integrado por titulares de concessão, permissão ou autorização e consumidores que tenham exercido a opção prevista nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e que sejam conectados à rede básica.

As transações de compra e venda de energia elétrica seriam, então, realizadas no Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica, sendo instituído também pela Lei Federal nº 9.648/98. O MAE foi criado pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado "Spot"), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no Setor Elétrico Brasileiro.

Durante os anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro (SEB), sustentado pelas Leis nº 10.847/04, 10.848/04 e pelo Decreto nº 5.163/04. Dentre as principais mudanças implementadas, se destacam a criação de 3 instituições:

1º) a Empresa de Pesquisa Energética - EPE: responsável pelo planejamento do setor elétrico em longo prazo;

2º) o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico - CMSE: com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3º) a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE: para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado.

A criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE – foi autorizada pela Lei nº 10.848/04 como sucessora do MAE, com regulamentação dada pelo Decreto nº 5.177/04. A CCEE é uma organização civil, de direito privado, sem fins lucrativos, congregadora dos agentes de todas as categorias de energia elétrica (geração, distribuição e comercialização).

Lei Federal nº 10.848/04

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

(...)

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

(...)

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

Art. 4º Fica autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, sob autorização do Poder Concedente e regulação e fiscalização pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, com a finalidade de viabilizar a comercialização de energia elétrica de que trata esta Lei.

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica é responsável pelo processamento da contabilização da Energia Elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de Regras comerciais, complementares e integrantes às Regras de Comercialização, que devem ser cumpridas por todos os agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

A comercialização de energia elétrica se dá, então, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica de acordo com a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica – Resolução Normativa ANEEL nº 109/04. Por esta norma obtém-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se que a energia elétrica será comercializada no Ambiente de Contratação Regulado (ACR) ou no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e no Mercado de Curto Prazo.

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

Compete à ANEEL, nos termos da Lei no 10.848, de 2004, e do Decreto no 5.163, de 2004, a regulação da comercialização de energia elétrica, em especial mediante a expedição da Convenção de Comercialização, das Regras e dos Procedimentos de Comercialização;

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 17. Os Agentes da CCEE deverão cumprir as seguintes obrigações, sem prejuízo de outras estabelecidas na legislação e em regulação específica da ANEEL:

I - respeitar e cumprir adequadamente as disposições da Convenção e das Regras e Procedimentos de Comercialização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Ambiente de Contratação Livre, como ocorre no caso dos autos, participam Agentes de Geração, de Comercialização, Consumidores Livres e Importadores e Exportadores de energia.

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

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

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

Os CCEALs são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes de acordo com condições contratuais específicas, sem a participação da ANEEL ou da CCEE, porém com obrigatoriedade de registro na CCEE. Estes registros incluem apenas as partes envolvidas, os montantes de energia e o período de vigência.

Todos os contratos celebrados entre os agentes no âmbito do Sistema Interligado Nacional (SIN) devem ser registrados na CCEE. As operações realizadas no âmbito da CCEE são contabilizadas e liquidadas de forma multilateral, sem que haja indicação de parte e contraparte. Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira da CCEE.

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

As empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram e validam na CCEE, conforme seu perfil, os montantes contratados e os valores de medição de geração e consumo, para que desta forma seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido, consumido e contratado. As medições de geração e consumo podem também ser coletadas diretamente através do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE) – sistema administrado pela CCEE para a coleta e tratamento dos dados de geração e consumo de todos os pontos de medição do SIN.

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

Com base nessas duas informações (montantes contratados e montantes medidos), é realizada a contabilização e são calculados os montantes negociados no

Mercado de Curto Prazo (MCP) ou Mercado *Spot*. Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais.

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

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em regras e procedimentos específicos. As Regras e os Procedimentos de Comercialização que regulam as atividades realizadas na CCEE são aprovados pela ANEEL.

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

Art. 44. As Regras de Comercialização constituem um conjunto de regras operacionais e comerciais e suas formulações algébricas, propostas pela CCEE e aprovadas pela ANEEL, aplicáveis à comercialização de energia elétrica no âmbito da CCEE.

Art. 45 Os Procedimentos de Comercialização são o conjunto de normas propostas pela CCEE e aprovadas pela ANEEL que definem condições, requisitos, eventos e prazos relativos à comercialização de energia elétrica no âmbito da CCEE.

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

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

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise das preliminares e do mérito de presente lançamento.

### **Das Preliminares**

#### **Arguição de “Arbitramento em Descompasso com o Art. 148 do CTN”**

A Autuada afirma que *“não houve prévio procedimento para declarar a inidoneidade dos registros contábeis e escrituração da unidade de Juiz de Fora da Impugnante, nem mesmo há no auto de infração qualquer justificativa para que a autoridade fiscal pudesse se utilizar do lançamento tributário por arbitramento, como exige o art. 148 do CTN”*.

Argumenta que, *“como o presente auto de infração trata da suposta entrada de energia desacobertada de documento fiscal, a d. fiscalização acabou por arbitrar um preço de energia, com base nos preços praticados pelos fornecedores, sendo que não restou claro o critério para definição do referido preço médio, vez que pela análise dos Anexos da d. fiscalização, são relacionadas notas fiscais estranhas à circulação de mercadoria”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que, “no Anexo 1.6 verifica-se que a d. fiscalização utilizou para a formação do preço médio notas fiscais emitidas por Distribuidoras, Transmissoras e fornecedores de energia no geral, não considerando apenas as operações de compra e venda de energia elétrica e acabou por arbitrar valores que tiveram como base relações jurídicas estranhas à referida aquisição”.

Cita, a título de exemplo, o mês de abril de 2018 (Anexo 1.11), para o qual o preço médio ponderado do MWh arbitrado foi de R\$ 268,84, acrescentando que, “nas notas explicativas, a d. fiscalização indica que este preço médio teria sido obtido do Anexo 1.6”, conforme imagens abaixo:

Ano/Mês	Entradas (MWh) (I)	PROENFA (MWh) (II)	Contabilização (MWh) (III)	Saídas (MWh) (IV)	Consumo (MWh) (V)	Saldo (MWh) (VI) = (I) + (II) - (III) - (IV)	Preço Médio Arbitrado (R\$) (VII)	Preço Médio Arbitrado - Entradas PLO (R\$) (VIII)	Alquota (IX)	Valor de Operação - Saída - Credor (R\$) (X) = (VII) * (VIII) ou (X) = (VI) * (VIII)	ICMS Entradas Descontadas (R\$) (XI) = (IV) * (VII) ou (XII) = (X) * (IX)	Valor de Operação - Saída - Credor (R\$) (XIII) = (X) - (XI) ou (XIII) = (X) - (XII)	Aplicação de Percentual do Laudo Técnico (XIV)	ICMS Aproveitamento Indevido (R\$) (XV)
201804	7.475,704	164,706	176,394	0,000	7.129,705	334,310	268,84		18%	R\$	R\$	89.875,92	99,84%	16.151,7

### 58 (VII) Preço médio ponderado do MWh registrado nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica, com ICMS incluso (Anexo 1.6).

Alega que “ainda que a d. fiscalização tenha indicado que o ‘Preço Médio Arbitrado – Entradas’, tenha sido retirado do Anexo 1.6, fato é que não explicou a metodologia para que tenha chegado neste valor, tendo arbitrado um valor que não tem qualquer respaldo nas notas fiscais referentes ao recebimento de energia elétrica, com a inclusão do respectivo ICMS”.

Afirma que “o procedimento adotado não encontra amparo na legislação fiscal ou regulatória. Com efeito, as eventuais diferenças apuradas são resolvidas no MCP, registradas nos relatórios de liquidação financeira emitidos pela CCEE”.

Sustenta que, “neste caso, para fins do cumprimento das obrigações principal e acessórias vinculadas ao ICMS, os Estados e o Distrito Federal elegeram o critério financeiro na definição do fato gerador (posição credora = saída de energia; enquanto posição devedora = entrada de energia elétrica), na forma do art. 53-F, do Anexo IX, do RICMS/MG”.

Assim, a seu ver, “indevida contabilização e arbitramento do preço médio de energia resultou em fixação do valor de operação e eventual alegação de registro indevido de créditos de forma equivocada e desvinculada da realidade dos fatos”.

Complementa que, “considerando que os contribuintes mineiros também se submetem aos procedimentos fiscais estabelecidos para registro das liquidações financeiras, a metodologia adotada pela fiscalização resulta em bitributação da eventual exposição. Note que a liquidação financeira no âmbito da CCEE visa resolver exatamente essas diferenças apuradas e, na forma da legislação estadual, submete-se à tributação pelo ICMS”.

Aduz que “o arbitramento é meio excepcional que dispõem as autoridades administrativas fiscais para a apuração da base de cálculo de um tributo. Essa exceção é utilizável apenas e tão somente nos casos de omissão ou quando não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária ou pelo terceiro legalmente obrigado, conforme determina o artigo 148 do CTN”, oportunidade em que reproduz os arts. 53, inciso III e 54, incisos V e IX do RICMS/02, e afirma que “não é dado ao



*Poder Legislativo Estadual, nem muito menos ao Poder Executivo Estadual, transpor os limites previstos no art. 148 do CTN, posto que se trata de norma geral de caráter nacional, nos termos do art. 146, III, 'b', da CF/88, cuja observância é obrigatória pelos Estados”.*

*Reitera que, “em que pese se esteja diante de lançamento por arbitramento, não é dado ao Fisco utilizar esta metodologia sem justificativa ou motivação, em especial por se tratar de regra excepcional, posto que a motivação é requisito de validade de todo e qualquer ato administrativo, ainda que discricionário”.*

*Afirma que “a norma do art. 142 do CTN é clara ao asseverar que é ônus do Fisco delinear, com precisão e clareza, os contornos fáticos que caracterizam a ocorrência do fato gerador, inclusive do fato gerador correspondente à aplicação da norma de responsabilização pessoal, posto que a atividade administrativa de lançamento deve respeitar os preceitos constitucionais, inclusive para viabilizar a ampla defesa do sujeito passivo (principal e devedor solidário), como decidiu o STF”.*

*Enfatiza que, “in casu, o auto de infração em testilha não teceu uma linha sequer que tentasse justificar o cabimento do arbitramento, isto é, porque as informações, documentos (apresentados ou que poderiam ter sido solicitados na fase de fiscalização), notas fiscais elencadas pelo próprio d. fiscal no Anexo 1.6 e os registros contábeis do estabelecimento de Juiz de Fora não merecem fé ou são inidôneos”.*

*Reporta-se ao art. 89, inciso IV do RPTA, reafirmando que, “in casu, a fiscalização estadual não motivou, ainda que suscintamente, a razão pela qual estariam presentes os pressupostos do art. 148 do CTN para a realização do lançamento tributário pelo método do arbitramento da base de cálculo do ICMS nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2020”.*

*Conclui, nesses termos, que “é patente a improcedência do auto de infração, tendo em vista (i) que não há motivação ou justificativa para a adoção do arbitramento e (ii) a adoção de Preço médio é incompatível com as regras regulatórias da CCEE e também com os próprios documentos levantados pela d. fiscalização no Anexo 1.6, razão pela qual a sistemática do Fisco de Minas Gerais não se presta para o cálculo do ICMS supostamente devido”.*

*No entanto, as alegações da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos.*

*Ressalte-se, inicialmente, 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 serem estornados.*

*Explica-se: como já afirmado, no presente lançamento foi constatado:*

- 1.** Entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal;*
- 2.** Aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária (créditos de energia em valor superior à energia efetivamente disponibilizada – energia contratada e a autogerada).*

No primeiro caso, houve falta de emissão de notas fiscais na forma regulamentar, em relação às diferenças apuradas.

Na segunda infração, as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes, são superiores à carga do estabelecimento, ou seja, o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo (observados os ajustes), sendo necessário o estorno proporcional do crédito referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais (*notas fiscais consignando quantidades de energia elétrica superiores às efetivamente contratadas*).

Como o próprio nome indica, em levantamentos quantitativos as diferenças apuradas são quantitativas (em Megawatt-hora - MWh, no presente caso), não tendo o Fisco conhecimento de qual ou quais fornecedores de energia da Impugnante deixaram de emitir ou que emitiram documentos fiscais consignando quantidades de energia elétrica superiores àquelas efetivamente contratadas, sendo a escrita fiscal do contribuinte omissa em relação a essa questão, exatamente pelo fato de as notas fiscais terem sido emitidas em desacordo com as normas estabelecidas na legislação de regência.

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.

Não há qualquer ilegalidade na utilização do preço médio de aquisição, pois 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 aritmética, o preço arbitrado tende a se situar entre os preços mínimos e máximos praticados em cada período.

A avaliação contraditória está plenamente garantida no presente processo administrativo, inexistindo, portanto, qualquer violação ao art. 148 do CTN.

Ao contrário da alegação da Impugnante, as infrações narradas no Auto de Infração motivam suficientemente a utilização do arbitramento, nos termos previstos no art. 53, incisos III e VI c/c 54, incisos V e IX do 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Destacou-se)

Assim, como já afirmado, inexistente qualquer ofensa ao art. 148 do CTN no procedimento fiscal, como tenta fazer crer a Impugnante.

Quanto aos valores arbitrados propriamente ditos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Ressalte-se nesse sentido, que os preços médios arbitrados estão indicados, por período de apuração, na coluna “Preço Médio Arbitrado – Entradas (R\$) (VII)” do Anexo 1.11 do Auto de Infração (aba da planilha referente ao Anexo 1), onde consta o seguinte item em sua legenda informativa: “(VII) Preço médio ponderado do MWh registrado nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica, com ICMS incluso (Anexo 1.6)”.

Por sua vez, o Anexo 1.6 traz a relação das notas fiscais utilizadas para o cálculo dos preços médios ponderados de aquisições de energia elétrica, onde consta também a seguinte nota explicativa: “2 - Notas com valores de Quantidade Comercial igual a 1,000, que se referem a encargos, não foram consideradas no levantamento quantitativo mesmo que tenham sido registradas”.

Com relação a essas legendas, mostram-se necessárias as seguintes considerações:

- A unidade de energia utilizada foi o Megawatt-Hora (MWh), isto é, tanto a quantidade, quanto o preço de aquisição, indicados no Anexo 1.6, devem ser convertidos para essa unidade (MWh), antes de qualquer cálculo, se outra unidade de quantificação de energia tiver sido informada na nota fiscal (KWh, por exemplo).

Logo, se a unidade informada na nota fiscal for Quilowatt-hora (KWh), então a apuração da quantidade de energia elétrica em MWh é obtida pela divisão pelo fator 1000. Por outro lado, se o valor unitário informado estiver em R\$/KWh, para obtenção do preço unitário do MWh, o valor consignado no documento deve ser multiplicado por 1000.

- O preço médio foi obtido com o valor do ICMS incluso em sua própria base de cálculo, ou seja, tratando-se de nota fiscal de aquisição interestadual de

energia, o preço nela indicado deve ser dividido por 0,82 (alíquota de 18%), para inclusão do ICMS em sua base de cálculo, antes do cálculo do preço médio ponderado (igual a BC/ST, se informada no documento fiscal);

- Para o cálculo do preço médio de determinado período de apuração, devem ser consideradas as notas fiscais emitidas no mês subsequente. Assim, a título de exemplo, para o cálculo do preço médio relativo ao mês de abril de 2018, citado pela Impugnante, as notas fiscais e os respectivos preços a serem considerados são aqueles constantes nas notas fiscais referentes ao mês de maio do mesmo exercício.

- Outro ponto de extrema relevância é aquele constante no item 2 da legenda do Anexo 1.6, onde consta, como já informado, a observação de que não foram consideradas no levantamento (tanto no quantitativo, quanto no cálculo da média dos preços) as notas fiscais referentes a encargos de energia, que são aquelas nas quais consta como quantidade comercial 1,000 (uma) unidade. Essas notas, portanto, devem ser excluídas do cálculo da média dos preços, assim como eventuais notas fiscais de vendas energia listadas.

Portanto, especialmente em função da última observação acima, verifica-se que é incorreta a afirmação da Impugnante no sentido de que *“no Anexo 1.6 verifica-se que a d. fiscalização utilizou para a formação do preço médio notas fiscais emitidas por Distribuidoras, Transmissoras e Fornecedores de energia elétrica no geral, não considerando apenas as operações de compra e venda de energia elétrica e acabou por arbitrar valores que tiveram como base relações jurídicas estranhas à referida aquisição”*.

Com relação ao exemplo por ela citado, relativo ao mês de abril de 2018, a Impugnante também se equivocou ao citar documento fiscal do próprio mês de referência, quando o correto seria se reportar a documentos do mês subsequente (maio de 2018), para fins de cálculo da média.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a prefacial ora em análise:

#### Manifestação Fiscal

“... A Impugnante também insiste em dizer que o Fisco fez utilização de arbitramento sem nenhuma justificativa, com suposta afronta ao art. 148 do CTN.

O art. 148 do CTN diz:

[...]

Como se verifica, o art. 148 do CTN permite que a autoridade lançadora arbitre o preço para cálculo do tributo **quando o preço é omissis. Esta é uma das alternativas insculpidas no dispositivo legal como justificativa para o arbitramento** e o Fisco se valeu dela, uma vez que não foi identificada documentação fiscal hábil a comprovar parte das entradas de energia elétrica no estabelecimento para fazer frente ao consumo registrado.

O RICMS/02, em seus arts. 53 e 54, estabelece as situações em que o Fisco utilizará o arbitramento e de acordo com quais parâmetros:

[...]

No presente caso, o Fisco se valeu dos preços das operações realizadas no período de apuração para arbitramento do preço da energia elétrica, conforme previsto na legislação tributária.

A afirmação de que a Fiscalização, além de considerar as operações de compra de energia, também considerou notas fiscais emitidas pelas distribuidoras e transmissoras a fim de arbitrar o preço médio é inverídica.

A Impugnante utiliza como exemplo o mês de competência (mês em que ocorre o consumo) de abril de 2018 e diz que o valor arbitrado pelo Fisco não encontra

respaldo nas notas fiscais de recebimento de energia elétrica. Esta afirmação é improcedente.

Como sabido e reconhecido pela própria Impugnante em sua defesa, as notas fiscais são emitidas pelos fornecedores no mês subsequente ao consumo.

Para ratificar a assertividade dos cálculos efetuados pelo Fisco passa-se à demonstração da apuração do preço médio arbitrado de R\$ 268,84 para o mês de competência de abril de 2018 (Anexo 1.11 – LQ EE às fls. 15).

A média ponderada consiste em atribuir pesos aos valores dos quais se pretende calcular a média a fim de que valores com pesos maiores tenham maior impacto no resultado. No presente caso, o peso atribuído a cada preço unitário de energia elétrica foi a quantidade fornecida. O cálculo efetuado dessa forma (com

pesos) evita que uma pequena quantidade de energia fornecida com preço relativamente muito acima do mercado resulte em uma média ponderada exageradamente alta.

O preço médio ponderado da energia elétrica consiste então no somatório da multiplicação de cada quantidade fornecida pelo seu respectivo preço dividido pelo somatório das quantidades fornecidas.

O quadro abaixo mostra os cálculos efetuados para as notas fiscais emitidas no mês de maio de 2018, referentes ao consumo (mês de competência) de abril de 2018.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nome do Emitente	UF do Emitente	Numero da Nota Fiscal	Quantidade Comercial	Unidade Comercial	Valor unitário (R\$)	Qtde (MWh) (I)	Preço (R\$/MWh) (II)	Preço (R\$/MWh) com ICMS (III)	Qtde*Preço com ICMS (IV)
CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A	MG	91964	147.120,000	KWH	0,53	147,120	529,16	529,16	77.850,04
CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A	MG	92121	97.560,000	KWH	0,29	97,560	294,86	294,86	28.766,56
CESP - CIA. ENERGETICA DE SÃO PAULO	SP	3498	6.465,440	MWH	214,09	6.465,440	214,09	261,09	1.688.031,77
SANTO ANTONIO ENERGIA SA	RO	9892	765,584	MWH	230,41	765,584	230,41	280,99	215.119,77
Soma coluna (I):						7.475,704	Soma coluna (IV):		2.009.768,14
								PREÇO MÉDIO PONDERADO	R\$ 268,84

A coluna (I) mostra as quantidades informadas nos documentos fiscais em MWh (quantidades em KWh são divididas por 1.000 para obtenção dos valores em MWh).

A coluna (II) mostra os preços unitários informados nos documentos fiscais em R\$/MWh (preços em R\$/KWh são multiplicados por 1.000 para obtenção dos valores em R\$/MWh).

A coluna (III) mostra os preços unitários em R\$/MWh com ICMS incluso (preços de energia elétrica oriundos de outros estados devem ser divididos pelo fator “1 – alíquota interna”, que no caso resulta na divisão pelo fator 0,82).

A coluna (IV) mostra a multiplicação das quantidades e os respectivos preços unitários com ICMS.

O preço médio ponderado resulta da divisão do somatório dos valores da coluna (IV) pelo somatório dos valores da coluna (I). No exemplo o preço médio apurado para o mês de competência de abril de 2018 foi de R\$ 268,84, conforme informado no Anexo 1.11 – LQ EE (fls. 15).

Oportuno ressaltar que o valor de 7.475,704 MWh, somatório das quantidades de energia elétrica referente ao mês de competência de abril de 2018, como não poderia deixar de ser, é o mesmo considerado na coluna “Entradas” da tabela com o cálculo do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO (Anexo 1.11 – LQ EE às fls. 15).

É de se destacar também que foram consideradas pelo Fisco no LEVANTAMENTO QUANTITATIVO as notas fiscais de compra de energia elétrica que foram registradas pela Impugnante em sua EFD, mesmo aquelas registradas indevidamente nos registros C500, reservados para registro de documentos oriundos das distribuidoras.

Os demais valores arbitrados foram calculados da mesma forma.

Mantidos todos os preços arbitrados pelo Fisco.”

Ao contrário da alegação da Impugnante, o levantamento quantitativo referente ao presente lançamento foi realizado sob a égide do art. 53-E, §§ 2º e 3º (em suas respectivas vigências) do Anexo IX do RICMS/02, não tendo, pois, qualquer relação com o disposto no art. 53-F do mesmo anexo, que disciplina as obrigações principal e acessórias relativas às operações de liquidação das sobras e déficits de energia (posições devedoras ou credoras) no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

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 de energia, nos termos previstos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, observado o rateio de carga de cada estabelecimento.

Verifica-se, assim, 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.

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

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada as penalidades cabíveis.

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

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

**Arguição de Bis in Idem – “Cobrança em Duplicidade: Lavratura de Segundo Auto de Infração em Relação ao mesmo Fato e ao mesmo Período”**

A Impugnante alega que a infração por ela supostamente cometida já foi objeto de outro lançamento de ofício (PTA nº 01.002038017-58).

Salienta que, “se for verdade que o auto de infração ora impugnado diz respeito a suposto recolhimento a menor de ICMS em razão da entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, apurado por meio de levantamento quantitativo, bem como da ausência de estorno nos meses em que a Impugnante apurou posição excedente de energia tais supostas infrações, também foram objeto do Auto de Infração PTA nº 01.002038017-58 (doc. 04)”.

Na sua visão, “o procedimento adotado pela d. fiscalização, ao lavrar os dois autos de infração, o primeiro sob a ótica quantitativa, com arbitramento da base de cálculo e preço médio, e, o segundo, com base no resultado da liquidação financeira, que desconsidera o volume de energia consumido ou disponibilizada, acaba por exigir ICMS em duplicidade sobre uma mesma suposta infringência”.

Ressalta que, no caso em que ela apurou posição credora no âmbito da CCEE, “teria disponibilizado energia no mercado de curto prazo e, nos casos que apurou posição devedora, teria retirado energia do Sistema Interligado (“SIN”), ambos no mercado de curto prazo”, complementando que “se o PTA nº 01.002038017-58 exige ICMS sobre operações no mercado de curto prazo de energia elétrica, no mesmo período englobado no presente auto de infração, bem como estorno do ICMS, é patente que há sobreposição dos valores que estão sendo cobrados. Salienta-se que a determinação do fato gerador no MCP ocorre com base em resultado financeiro apurado no âmbito da CCEE. Não há naquele PTA nº 01.002038017-58 uma análise quantitativa que demonstre uma efetiva circulação de mercadoria, que seria o fato gerador do imposto estadual nos termos estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96”.

Reproduz o relatório do Auto de Infração relativo ao PTA nº 01.002038017-58 e conclui que “a exigência relativa ao suposto ICMS devido na entrada de energia ou o estorno de créditos decorrentes de suposta disponibilização da energia no sistema interligado também acabam por ser objeto do resultado da liquidação financeira na CCEE, de modo que a sua exigência neste segundo lançamento de ofício caracteriza autêntico bis in idem, razão pela qual o lançamento deve ser cancelado de pronto, inclusive por ofensa aos mais mezinhos princípios constitucionais, a exemplo do princípio da legalidade”.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente qualquer hipótese de duplicidade de exigências do crédito tributário relativo ao presente lançamento, com aquele referente ao PTA nº 01.002038017-58.

Ressalte-se, inicialmente, que o levantamento quantitativo referente ao presente lançamento foi realizado sob a égide do art. 53-E, §§ 2º e 3º do Anexo IX do RICMS/02, enquanto a autuação relativa ao PTA nº 01.002038017-58 está respaldado em norma distinta (art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02), que disciplina fatos também distintos.

Em termos práticos, como já afirmado, o levantamento quantitativo realizado no presente processo tem por objetivo precípua 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.

Por outro lado, o PTA nº 01.002038017-58 teve por objetivo verificar se o estabelecimento autuado cumpriu as suas obrigações principal e acessórias, em relação às suas posições **financeiras devedoras ou credoras**, quanto às operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo da CCEE (liquidação das diferenças – sobras e déficits).

Verifica-se, assim, como já exposto, 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.

Porém, como já destacado, as irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos de energia, elaborados sob a égide do art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, **não** tem 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.

**A inexistência de bis in idem será demonstrada no tópico a seguir**, relativo ao mérito da presente lide, podendo, porém, ser resumida da seguinte forma:

a) 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**.

No PTA nº 01.002038017-58, as entradas desacobertadas apuradas referem-se às posições **financeiras** devedoras no Mercado de Curto Prazo, que representam **entradas adicionais de energia elétrica** (déficits de energia, em relação ao total contratado).

b) Estorno de Créditos (Levantamento Quantitativo x Operações na CCEE):

No levantamento quantitativo, 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.

De modo diverso, no PTA nº 01.002038017-58, o estorno se refere à liquidação de posições financeiras credoras (sobras de energia) no Mercado de Curto Prazo da CCEE, devendo-se destacar que essas sobras são deduzidas na apuração do levantamento quantitativo, exatamente para se evitar qualquer hipótese de duplicidade de exigências.

Não há que se falar, portanto, em *bis in idem*, pois os fatos analisados neste processo e no PTA nº 01.002038017-58 são totalmente distintos, o mesmo acontecendo com os dispositivos legais inerentes a cada processo.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo, realizado no período de 01/01/17 a 31/12/20, das seguintes irregularidades:

1. Entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal;
2. Aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Com relação à irregularidade “1”, as exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos II da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao patamar estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo art. 55 (duas vezes o valor do ICMS incidente na operação).

Quanto à irregularidade “2”, as exigências referem-se ao ICMS estornado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Conforme explicitado alhures, 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.

No entanto, 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 constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, 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 o caso genérico de um consumidor livre, com é o caso dos autos, cujos dados se restringem ao consumo e aos contratos bilaterais de aquisições de energia, devendo-se destacar, no entanto, que para os demais perfis (autoprodutor, por exemplo) o raciocínio é o mesmo, apesar de envolver outras variáveis, tais como autoprodução/geração, vendas de energia, resultado do Mercado de Realocação de Energia (MRE), dentre outras (Balanço Energético)<sup>1</sup>.

Os resultados passíveis de apuração em procedimentos inerentes a levantamentos quantitativos de energia elétrica, decorrentes de divergências numéricas entre as quantidades de energia elétrica contratada (contratos bilaterais registrados na CCEE) e as quantidades de energia informadas nas notas fiscais de entrada do estabelecimento fiscalizado, em determinado período, podem ser assim resumidos:

---

<sup>1</sup> O “Balanço Energético” representa o resultado, em quantidade de energia elétrica (MWh), no período de referência da liquidação financeira, das operações de compra, venda, geração e consumo de energia elétrica do perfil de agente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENTRADAS DE ENERGIA ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS (INCLUINDO PROINFA) EM <b>QUANTIDADE INFERIOR</b> À LEGALMENTE PREVISTA	→	RECEBIMENTO DE ENERGIA SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL
ENTRADAS DE ENERGIA ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS (INCLUINDO PROINFA) EM <b>QUANTIDADE SUPERIOR</b> À LEGALMENTE PREVISTA	→	APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ENERGIA EM VALOR SUPERIOR AO ADMITIDO, NO TOCANTE AO EXCESSO DE ENERGIA
ENTRADAS DE ENERGIA ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS (INCLUINDO PROINFA) EM <b>QUANTIDADE IGUAL</b> À LEGALMENTE PREVISTA	→	SEM IRREGULARIDADE

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 cuida das operações no âmbito do PROINFA.

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

- 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;
- As sobras (consumo menor que o contratado) ou os déficits (consumo maior que o contratado) de energia elétrica serão liquidadas no Mercado de Curto Prazo, no âmbito da CCEE. Essas variações são tratadas como “Ajustes” no levantamento quantitativo, exatamente para se evitar qualquer duplicidade com as atuações envolvendo as contabilizações e liquidações das operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE.

Partindo-se desses pressupostos, tem-se duas hipóteses:

- a) consumo de energia elétrica inferior ao total de energia contratada (sobras de energia):

Nesse caso, a quantidade de energia contratada, em MWh (Megawatt-hora), diminuída da energia consumida no estabelecimento representa uma “SOBRA” de energia, que será comercializada e liquidada no âmbito da CCEE.

Presumindo-se que todas as operações de aquisição 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), nos termos estabelecidos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, verifica-se que, diminuindo-se do total da energia contratada a quantidade consumida e as respectivas sobras, deve-se obter um resultado igual a zero.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRIMEIRA HIPÓTESE: CONSUMO **MENOR** QUE O TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA

TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA = SOBRAS DE ENERGIA

OU

TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA - SOBRAS = 0

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;
- 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 D - 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 26/01/07 a 31/08/18

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 01/04/08 a 31/08/18

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 01/04/08 a 31/08/18

§ 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 26/01/07 a 31/08/18

§ 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. (Destacou-se)

Assim, a quantidade de energia elétrica escriturada pelo contribuinte (NF's de entrada) 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Portanto, as equações inseridas no quadro anterior podem ser resumidas da seguinte forma:

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

b) consumo de energia elétrica superior ao total de energia contratada (déficit de energia):

Nesse caso, a quantidade de energia contratada, em MWh (Megawatt-hora), diminuída da energia consumida no estabelecimento representa um “DÉFICIT” de energia, que será adquirida e liquidada no âmbito da CCEE.

Assim, de forma similar ao exposto no item anterior, presumindo-se que todas as operações ocorreram 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), nos termos estabelecidos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, verifica-se que, somando-se à energia contratada (Entradas C/NF + PROINFA) a quantidade adicional adquirida, em quantidade positiva equivalente ao déficit apurado, com posterior subtração do total da energia consumida, deve-se obter um resultado também igual a zero.

### SEGUNDA HIPÓTESE: CONSUMO **MAIOR** QUE O TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA

$$\text{TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA} = \text{DÉFICIT DE ENERGIA}$$

OU

$$\text{TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA + ENTRADA/DÉFICIT} = 0$$

OU

$$\text{ENTRADAS COM NF + PROINFA - ENERGIA CONSUMIDA + ENTRADA/DÉFICIT} = 0$$

Obs.: O déficit de energia, em sua quantidade positiva (MWh), corresponde a uma entrada adicional de energia adquirida e liquidada na CCEE

Denominando as sobras e os déficits como “Ajustes”, as fórmulas acima se resumiriam a um único caso, a saber:

$$\text{ENTRADAS C/NF + PROINFA - CONSUMO - AJUSTES} = 0$$

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:**

$$\text{ENTRADAS C/NF + PROINFA - CONSUMO - AJUSTES} < 0$$

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.

**2ª) Diferenças positivas:**

$$\text{ENTRADAS C/NF} + \text{PROINFA} - \text{CONSUMO} - \text{AJUSTES} > 0$$

Por sua vez, 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, são superiores à carga do estabelecimento, ou seja, o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo (observados os ajustes), sendo necessário o estorno proporcional do crédito referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais.

A 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 e às sobras (ou equivalente ao consumo, no caso de déficits), devendo-se ressaltar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

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 principais 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.

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 e às sobras ( $\text{Energia C/NF} + \text{PROINFA} - \text{Consumo} - \text{Sobras} > 0$ );

- 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 ( $\text{Déficits} + \text{Entradas C/NF} - \text{Consumo} < 0$ ), devendo-se reiterar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

Verifica-se, pois, que inexistem duplicidades de exigências, pois não há qualquer vínculo entre o levantamento quantitativo e as exigências inerentes ao

resultado da liquidação financeira das diferenças relativas às operações com energia no Mercado de Curto Prazo (posições financeiras credoras ou devedoras).

Os “Ajustes” são feitos exatamente para se evitar qualquer interferência das liquidações das diferenças no mercado de curto prazo no levantamento quantitativo realizado.

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;

Assim, com relação às diferenças quantitativas positivas indicadas no “Anexo 1.11 – LQ EE” do Auto de Infração, foi exigido o ICMS indevidamente apropriado, referente à parte excedente da energia elétrica que não ingressou efetivamente no estabelecimento, acrescido das Multa de Revalidação e isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da 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:

[...]

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;

Para as diferenças negativas indicadas no mesmo anexo, foi exigido o ICMS não recolhido aos cofres públicos, por se tratar de entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da mesma lei, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

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: (Grifou-se)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

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

→ **Alegação de “Correção do Procedimento Adotado”:**

A Impugnante relata que *“no mercado de energia o faturamento é realizado no mês subsequente ao consumo e o relatório de liquidação financeira da CCEE é emitido 2 (dois) meses após o consumo. O faturamento (realizado no mês subsequente ao consumo) é realizado com base no consumo medido, deduzidas as perdas esperadas/estimadas para determinado período”*.

Acrescenta que, *“na forma do art. 53-D do Anexo IX do RICMS/MG, no caso de contratos globalizados por submercado, o fornecedor deverá emitir as notas fiscais, 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”*.

Salienta, no entanto, que *“o percentual de perdas somente é conhecido quando da publicação do relatório de liquidação financeira da CCEE, ou seja, dois meses após a emissão das notas fiscais de fornecimento”*, conforme gráfico explicativo abaixo:



- (1) **Momento 1** - Consumo é verificado mensalmente;
- (2) **Momento 2** - Faturamento ocorre no mês subsequente ao consumo;
- (3) **Momento 3** - Liquidação Financeira – dois meses após o consumo.

Destaca que, *“no momento da indicação do consumo em cada estabelecimento (Momento 1) e correspondente faturamento, não se tem precisão em relação a todos os valores referentes ao consumo em determinado mês. Desta forma, apesar do volume faturado ser próximo daquele efetivamente apurado, podem ser*

*verificadas sobras ou exposições que são resolvidas no mercado de curto de prazo e liquidadas no âmbito da CCEE”.*

*Assim, segundo a Impugnante, “considerando que os volumes finais somente são conhecidos quando no Relatório CCEE e, ainda, considerando a natureza da mercadoria – energia elétrica e as peculiaridades do mercado, o cotejamento entre os valores informados nos Relatórios CCEE e os volumes indicados nas Notas Fiscais não serão idênticos, como pretende a d. fiscalização. Com efeito, como já exposto, eventuais excedentes ou faltas são resolvidas por meio das liquidações financeiras realizadas no Mercado de Curto Prazo”.*

*Ressalta que, “neste diapasão, verifica-se que o Convênio ICMS nº 15/2007, relativamente às diferenças apuradas nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, estabeleceu procedimento a ser observado pelo agente, nas hipóteses de verificação de posição credora ou devedora. Observa-se que o critério para definição da base de cálculo é financeiro, sendo desconsiderado o montante de energia contabilizada”.*

*Frisa, porém, que “este não é o entendimento da d. fiscalização, que acaba por distorcer as peculiaridades setoriais do mercado de energia, na medida em que autuou a Impugnante, pois em seu entendimento, a quantidade de energia (MW/h) informada nas respectivas notas fiscais deve ser coincidente com o volume conhecido dois meses após o fato gerador por meio do relatório de liquidação financeira da CCEE”, acrescentando que “o d. agente autuante também entendeu que ‘A metodologia para apuração do saldo consiste em confrontar entradas de energia com saídas e consumo de energia. 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”.*

*Afirma que, “na verificação do consumo de energia elétrica e, conseqüentemente, se a Impugnante teria recebido energia desacobertada de nota fiscal, a energia proveniente do PROINFA não é registrada pelos consumidores em documentos fiscais, conforme definido no Ajuste SINIEF nº 3/2009. Não obstante, tal montante é reduzido do resultado indicado pela d. Fiscalização”.*

*Argumenta, novamente, que “o real consumo somente é verificado/confirmado no momento da emissão do Relatório de Liquidação Financeira emitido pela CCEE, dois meses após o consumo. Não sendo possível conhecer tais elementos quando a distribuição da carga é verificada pela Impugnante e ocorre o faturamento pelo fornecedor”.*

*Apresenta o seguinte quadro exemplificativo contendo informações acerca do fornecimento, consumo e eventuais diferenças apuradas para o período da autuação fiscal em tela:*

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

Período	Consumo carga MH/h (1)	NF Fornecimento (2)	Diferença Apurada (1) – (2) MW/h (3)	PROINFA (5)	Diferença Apurada (3) – (5) MW/h
Janeiro 2017	7.914,32	7.884,73	29,59	177,093	(147,50)
Fevereiro 2017	7.247,42	7.039,89	207,53	154,946	52,58
Março 2017	5.159,11	5.119,16	39,95	165,137	(125,19)
Abril 2018	7.129,70	7.475,70	(346,00)	164,705	(181,30)
Mai 2018	7.059,83	6.797,66	262,17	176,369	85,80
Junho 2018	6.880,74	6.650,13	230,61	174,939	55,67
Julho 2019	6.216,95	6.072,67	144,28	170,277	(26,00)
Agosto 2019	6.683,58	6.661,39	22,19	178,690	(156,50)
Setembro 2019	6.269,93	6.325,39	(55,46)	178,661	123,20
Outubro 2020	6.775,16	6.771,78	3,38	167,555	(164,18)
Novembro 2020	6.605,69	6.694,88	(89,19)	168,274	79,08
Dezembro 2020	6.703,50	6.809,63	(106,13)	157,953	51,82

Aduz que, “conforme se verifica, exceto pelos meses de janeiro e março de 2017, abril de 2018, julho e agosto de 2019 e outubro de 2020, exemplificativamente, em que foi apurada posição devedora e, deste modo, a sobra de energia foi liquidada no âmbito da CCEE, em estrita observância às regras setoriais, a estimativa de consumo verificada no mês subsequente ao consumo, é suprida em sua integralidade pela somatória do montante de energia faturado, acrescido do montante oriundo do PROINFA”.

A seu ver, “é patente que o consumo apurado no estabelecimento Juiz de Fora está suportado por documentos fiscais. Ademais, se considerado o montante da energia oriunda do PROINFA, durante quase todo o período, há uma pequena sobra a qual é liquidada no âmbito da CCEE. Importante destacar que, consoante antecipado, tais sobras decorrem da divergência na estimativa de perdas, valores que só se tornam definitivos e conhecidos, dois meses após o faturamento”.

No seu entendimento, “não há dúvidas acerca do fato de que houve emissão de todos os documentos fiscais que suportam o referido consumo de energia registrado no estabelecimento de Juiz de Fora, bem como a integralidade do ICMS incidente foi regularmente informado e recolhido e o correto crédito de ICMS foi regularmente escriturado, não havendo que se falar em infração ou falta de recolhimento do imposto”.

Enfatiza que “(i) o faturamento da energia se deu de forma correta, tendo os documentos fiscais consignado as informações disponíveis à época da sua emissão;

*(ii) as eventuais diferenças (excedente ou déficit) de energia é resolvida no âmbito da liquidação financeira cujo relatório é emitido dois meses após o consumo”.*

Na sua visão, “a ficção criada pela d. fiscalização de que o resultado do confronto entre as entradas e saídas deveria ser zero é absurda, na medida em que implicaria que a Impugnante previsse a quantidade exata de energia a ser consumida em determinado mês, desconsiderando questões técnicas que não são constantes ou previamente definidas”.

Complementa que, “conforme se verifica do levantamento exemplificativo acima, as diferenças apuradas em MWh são extremamente pequenas, demonstrando que a energia contratada pela Impugnante é quase igual ao consumo, não havendo excessos ou faltas injustificadas, sendo que estas pequenas diferenças são decorrentes de perdas operacionais que somente podem ser verificadas dois meses após o consumo, quando a CCEE aponta as diferenças liquidadas”.

Finaliza afirmando que “os créditos de ICMS correspondentes são registrados com base nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores, observando-se, ainda, Laudo Técnico indicando o percentual de energia consumida no seu processo industrial. Ora, conforme será demonstrado adiante, verificada eventual sobra de energia, a Impugnante não realiza qualquer ajuste nos créditos originalmente registrados, na medida em que eventuais diferenças na quantidade faturada e consumida são resolvidas no âmbito da CCEE. Importante ressaltar que, na forma do art. 53-F, do Anexo IX, do RICMS/MG, os resultados das liquidações financeiras também deverão ser, regulamente registradas e submetidas à tributação pelo ICMS”.

No entanto, verifica-se, uma vez mais, que os argumentos da Impugnante não são condizentes com a realidade dos fatos.

Nesse sentido, há que se reiterar 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.

No entanto, como já afirmado, 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 constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, 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.

Não há que se falar ou se confundir, portanto, as obrigações principal e acessórias relativas às liquidações das diferenças no Mercado de Curto Prazo da CCEE (Convênio ICMS nº 15/07 c/c art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02) com as relativas ao presente lançamento (art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02).

Esclareça-se, uma vez mais, que a quantidade de energia elétrica escriturada pelo contribuinte (NF's de entrada) deve ser idêntica àquela adquirida em contratos bilaterais (registrados junto à CCEE) tendo em vista que toda a energia adquirida

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nesses contratos deve ser acobertada por documentação fiscal, independentemente de ser ou não consumida, ou seja, as entradas de energia com notas fiscais (MWh) devem corresponder, observada a distribuição de cargas, por ponto de consumo, à energia contratada.

A Impugnante se equivoca ao afirmar que “a ficção criada pela d. fiscalização de que o resultado do confronto entre as entradas e saídas deveria ser zero é absurda”, na medida em que implicaria uma previsão exata de energia a ser consumida em determinado mês, desconsiderando questões técnicas que não são constantes ou previamente definidas.

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) deve 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.

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois, no presente processo, foram apuradas tanto entradas desacobertadas quanto a falta de estorno de créditos relativos à energia elétrica contratada mediante contratos bilaterais, sendo improcedente, portanto, a afirmação da Impugnante de que “*não há dúvidas acerca do fato de que houve emissão de todos os documentos fiscais que suportam o referido consumo de energia registrado no estabelecimento de Juiz de Fora*”.

Por outro lado, as próprias fórmulas acima demonstram a incorreção do argumento da Impugnante quanto ao PROINFA, no sentido de que “*tal montante é reduzido do resultado indicado pela d. fiscalização*”.

Conforme já esclarecido, 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.

Não obstante a desobrigação legal de emissão de documento fiscal, no levantamento quantitativo, **ao contrário da alegação da Impugnante**, a energia relativa ao PROINFA é adicionada às demais aquisições de energia com notas fiscais, conforme demonstração constante do “Anexo 1.11 - LQ EE” do Auto de Infração.

Também é improcedente o argumento da Impugnante no sentido de que “o real consumo somente é verificado/confirmado no momento da emissão do Relatório de Liquidação Financeira emitido pela CCEE, dois meses após o consumo”.

Na verdade, o que ocorre dois meses após o período de referência é a emissão da Pré-Fatura da CCEE, relativa à liquidação das sobras e déficits de energia no Mercado de Curto Prazo, porém, o consumo final de uma carga é determinado por período de comercialização, isto é, é finalizado dentro do próprio período de competência ou até o início do mês subsequente, o mesmo acontecendo com as perdas técnicas de energia.

Nesse sentido, há que se destacar que as sobras e déficits, que são objeto de liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo da CCEE, são resultados efetivos (sobras ou déficits físicos de energia), isto é, as perdas já são consideradas no total consumido, pois o consumo de energia informado pela CCEE não é o consumo físico de energia do estabelecimento (sem as perdas), e sim o consumo contábil, calculado pela CCEE com o objetivo de determinar a geração e o consumo total por agente já ajustados, de modo a incorporar as quantidades correspondentes de perdas da Rede Básica.

É o que se depreende das seguintes notas técnicas expedidas pela própria CCEE, em seu módulo “Regras de Comercialização – Medição Contábil”, *verbis*:<sup>2</sup>

“... Medição Contábil

1. Introdução

A ‘**Medição Contábil**’ compreende os processos de ajuste e de agrupamento dos dados de medição em informações consolidadas por ativo tipo carga ou geração e por agente da CCEE.

**Esse processo**, conforme ilustrado na Figura 1, é **subsequente ao módulo de ‘Medição Física’**, que trata dos dados coletados a partir do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE).

[...]

O módulo ‘**Medição Contábil**’ detalha o processo de agrupamento de dados e atribui propriedade às informações coletadas dos pontos de medição, ao

---

2 Disponível em:

[https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos\\_menu\\_lateral/regras?](https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/regras?)



agregar essas informações em ativos de geração ou consumo de energia.

O objetivo do módulo '**Medição Contábil**' é determinar:

- a geração por usina, definindo a energia comercial e de teste;
- o consumo por parcela de carga e de usina;
- a geração e o consumo total por agente já ajustados, de modo a incorporar as **quantidades correspondentes de perdas da Rede Básica**.

[...]

## 1.2. Conceitos Básicos

### 1.2.1. O Esquema Geral

O módulo '**Medição Contábil**', esquematizado na Figura 2, agrega e ajusta as informações de medição, consolidando os ativos de geração e consumo para cada agente:

AGREGAÇÃO DE DADOS DE PONTOS DE MEDIÇÃO

CÁLCULO DOS FATORES DE PERDAS DA REDE BÁSICA DE CONSUMO E GERAÇÃO

DETERMINAÇÃO DAS PERDAS DA REDE BÁSICA DE CONSUMO E GERAÇÃO

CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AJUSTADAS DE CONSUMO E GERAÇÃO

[...]

Observam-se, a seguir, as etapas do processo, que serão abordadas ao longo deste documento:

- **Agregação de Dados de Pontos de Medição:** responde pelo endereçamento, para cada agente, das medições em termos de ativos e suas respectivas parcelas, atendendo às características e particularidades de cada instalação.
- **Cálculo dos Fatores de Perdas da Rede Básica de Consumo e Geração:** calcula, em valores percentuais, os fatores de perdas da Rede Básica associados às quantidades sujeitas a este ajuste.
- **Determinação das Perdas da Rede Básica de Consumo e Geração:** estabelece os volumes de perdas dos ativos de consumo e de geração que participam da Rede Básica.
- **Consolidação das Informações Ajustadas de Consumo e Geração:** ajusta os montantes gerados e consumidos, **de acordo com as perdas da Rede Básica** calculadas anteriormente, e consolida as informações por agente.

[...]

1.2.4. Cálculo dos Fatores de Rateio de Perdas da Rede Básica incidentes sobre o Consumo e Geração do SIN

**As perdas elétricas** associadas ao transporte da energia elétrica no SIN, por meio da Rede Básica, provocam um desequilíbrio entre os dados de medição de produção e de consumo total de energia coletados pelo SCDE.

Esse efeito encontra-se ilustrado na Figura 5:

[...]

Sem o rateio das perdas, calculadas pela diferença entre a geração e o consumo total do SIN, o volume de energia contabilizado para os geradores seria naturalmente maior que o volume de energia associado ao consumo dos pontos de carga. Em um mercado contabilizado por diferenças, como se apresenta o Setor Elétrico, onde não existe produção sem o seu respectivo consumo, o descasamento entre a geração e o consumo provocaria um déficit contábil. O ajuste das informações de medição dos agentes que participam do rateio, incorporando as perdas da Rede Básica, elimina esse descasamento.

De acordo com a regulamentação vigente, essas perdas são absorvidas na proporção de 50% para os consumidores e 50% para os geradores participantes do rateio de perdas da Rede Básica, como ilustra a Figura 6, determinando, dessa forma, os fatores de rateio de perdas de consumo e de geração:

[...]

2.2.1. Detalhamento do **Cálculo dos Fatores de Perdas de Consumo e Geração**

O cálculo dos fatores de perdas de consumo e geração é composto pelos seguintes processos:

- Cálculo das **Perdas** da Rede Básica
- Cálculo do Fator de **Perdas** de Geração
- Cálculo do Fator de **Perdas** de Consumo

[...]

2.4.1. Detalhamento da Consolidação das Informações Ajustadas de Consumo e Geração

O processo de consolidação das informações de consumo e geração é composto pelos seguintes comandos e expressões:

9. A Geração Final de uma usina é dada pela medição da geração comercial apurada, **descontadas as perdas**



da **Rede Básica** associadas ao empreendimento. A expressão que consolida a geração de uma determinada usina é:

[...]

14. **O consumo final, ou reconciliado, de uma carga é determinado por período de comercialização, por meio do ajuste das perdas da Rede Básica** associadas à carga, de acordo com a seguinte expressão:

$$RC_{c,j} = MED_{C,c,j} + \sum_{CECP} PERDAS_{C,c,j}$$

Onde:

RC c,j é o Consumo Reconciliado da parcela de carga 'c', por período de comercialização 'j'

MED\_C c,j é a Medição de Consumo Não Ajustada da parcela de carga "c", por período de comercialização 'j'

PERDAS\_C c,j corresponde às Perdas de Consumo no período de comercialização 'j', por parcela de carga 'c'

'CP' é o conjunto de perdas das parcelas de cargas 'c', que são atribuídas à parcela de carga 'c' ..." (Grifou-se)

Por outro lado, como já afirmado anteriormente, de acordo com o disposto no art. 53-E 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;
- 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.

Assim, não se coaduna com a realidade dos fatos a afirmação da Impugnante de que o Fisco teria se equivocado ao considerar os valores contratados, informados nas notas fiscais, sem considerar o percentual de perdas, isto é, que eventuais diferenças quantitativas seriam decorrentes "da divergência na estimativa de perdas", pois: (i) as notas fiscais devem ser emitidas de acordo com os contratos bilaterais firmados e registrados na CCEE; (ii) no consumo contábil ou na medição contábil de consumo, já estão incorporadas as perdas da rede básica, o que equivale a dizer que no cálculo das sobras e dos déficits as perdas são automaticamente deduzidas do total da energia contratada.

Se as perdas técnicas de energia não estivessem incluídas na medição contábil do consumo, essas perdas não seriam absorvidas na proporção de 50% para os

consumidores (neste caso, a Autuada) e 50% para os geradores participantes do rateio de perdas da Rede Básica, causando um desequilíbrio entre geração e consumo.

De uma forma resumida, pode-se concluir o que se segue:

1) no relatório disponibilizado pela CCEE à Secretaria de Estado da Fazenda, na coluna “Carga Medida - (MWh)” é informada a Medição Contábil, onde já estão consideradas as perdas da rede básica;

2) a medição física é a apuração da medição verificada nos medidores que comporão o consumo contábil do agente;

3) a medição contábil na CCEE corresponde à medição física, agregada de perdas da rede básica;

4) portanto, a medição contábil informada pela CCEE já contempla as perdas técnicas de energia até o ponto de consumo.

Exemplificando:

- Total de energia contratada pelo agente (informado pela CCEE): 100 unidades (MWh);

- Consumo contábil de energia (informado pela CCEE): 110 unidades (MWh);

- Déficit de energia: 10 unidades (MWh).

Nesse caso, os 10 MWh seriam considerados déficits efetivos (integralmente), sem ter que se levar em consideração qualquer perda, pois esta já está incluída na medição contábil do consumo.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria ora análise, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Câmara de Julgamento, *verbis*:

#### Manifestação Fiscal

“... Da correção do procedimento adotado pela Impugnante

A Impugnante inicia sua argumentação indicando que o fornecedor deverá emitir notas fiscais de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente. Entretanto, a indicação de que esta regra está prevista no art. 53-D do Anexo IX do RICMS/02 não procede. O dispositivo mencionado se refere à **documentação fiscal** que deve ser **emitida pela distribuidora de energia elétrica** para cada consumidor livre ou autoprodutor que comercialize energia no âmbito da CCEE **relativa aos encargos de uso do sistema de distribuição**, o qual não é objeto desta peça fiscal.

O afirmado pela Impugnante em relação à distribuição de cargas se encontra de fato no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02:

[...]

Como definido no dispositivo acima, o adquirente deve informar sua real distribuição de cargas para o fornecedor. **Como isso não foi observado pela Autuada, o LEVANTAMENTO QUANTITATIVO apurou diferenças na movimentação de energia elétrica, exatamente o objeto desta autuação.** A técnica empregada pelo Fisco será abordada alhures.

[...]

**A alegação de que o percentual de perdas somente é conhecido no momento da liquidação financeira, ou seja, 2 meses após o registro de consumo da energia elétrica, não procede** e vai de encontro aos procedimentos e prazos definidos pela CCEE para o setor.

Inicialmente, cabe detalhar como a CCEE calcula as perdas no SIN. Em seu sítio institucional é possível encontrar as Regras de Comercialização (<https://www.ccee.org.br/web/guest/mercado/regras-de-comercializacao>), com vários módulos que descrevem os mecanismos pelos quais os agentes exercem os seus direitos e cumprem com suas obrigações no mercado. As regras são formuladas pela CCEE a partir de metodologia definida pela ANEEL.

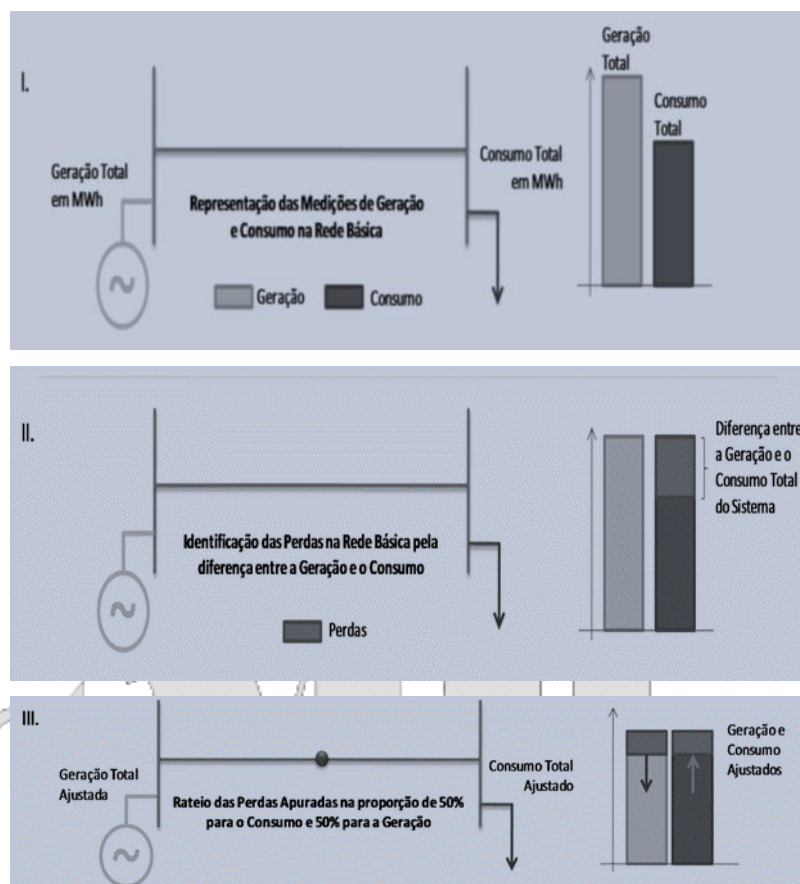
Abaixo seguem informações contidas em seus módulos de Medição Física e Medição Contábil

[...]

Como explicado no módulo de Medição Física, **a forma de coleta dos dados de energia elétrica nos pontos de medição** – que medem as quantidades de energia elétrica geradas nas usinas e consumidas pelas cargas – pelo SCDE **garante a exatidão das grandezas obtidas nos prazos exigidos. Portanto, as informações contidas nos relatórios da CCEE, que foram utilizadas na peça fiscal ora impugnada, são informações fidedignas.**

Por seu turno, no módulo de medição Contábil é feita a incorporação das perdas da Rede Básica aos agentes de geração e de consumo.

As figuras abaixo, extraídas do módulo de Medição Contábil, ilustram o procedimento de alocação das perdas aos agentes geradores e aos agentes consumidores na CCEE:



As perdas são calculadas por meio da diferença entre o total gerado (MWh) e o total consumido (MWh) na Rede Básica. Uma vez identificado o montante de energia referente às perdas (MWh) é feito o rateio na proporção de 50% para consumo e 50% para geração. A alocação de 50% das perdas ao consumo resulta em um montante de consumo ajustado maior que o medido e a alocação de 50% das perdas à geração resulta em um montante de geração ajustado menor que o medido, de forma que os valores ajustados de geração e de consumo se igualam.

A parcela das perdas atribuídas à geração é distribuída aos vários agentes de geração na CCEE de forma proporcional aos seus respectivos montantes gerados. De forma análoga, a parcela das perdas atribuídas ao consumo é distribuída aos vários agentes de consumo na CCEE de forma proporcional aos seus respectivos montantes consumidos.

Esse procedimento leva a medição ao centro de gravidade do SIN (montantes de geração iguais aos montantes consumidos) significando que a medição contábil contempla as perdas da Rede Básica. Estes são os valores utilizados nos processos de contabilização.

A CCEE também disponibiliza os Procedimentos de Comercialização

(<https://www.ccee.org.br/web/guest/mercado/procedimentos-de-comercializacao>) que definem os procedimentos e prazos para que os parâmetros utilizados no processo de contabilização da CCEE estejam disponíveis.

Conforme os Procedimentos de Comercialização disponibilizados pela CCEE os ajustes de medição devem ser feitos até o sétimo dia útil do mês subsequente ao consumo para serem utilizados na contabilização que se inicia no décimo segundo dia útil do mês subsequente ao mês de competência ou mês de consumo.

Além disso, **a partir do nono dia útil do mês subsequente os dados de medição contábil, que serão utilizados na contabilização, estão fechados para a consulta do agente**, de acordo com o “Submódulo 2.1 – Coleta e ajuste de dados de medição” dos Procedimento de Comercialização disponibilizado pela CCEE aos agentes. Abaixo segue figura com os prazos definidos no Submódulo 2.1.

[...]

Portanto, as perdas, incorporadas aos dados de medição contábil (prontas para utilização no processo de contabilização), são conhecidas pelo agente até o nono dia útil do mês subsequente ao consumo **e não apenas após 2 meses ocorrido o consumo conforme afirmado pela Impugnante.**

Além disso, faz-se necessário também nesse ponto explicar o procedimento para registro dos contratos de compra e de venda de energia na CCEE. Uma pesquisa nos Procedimentos de Comercialização relativos à contratação no ambiente livre, disponível no sítio da CCEE na internet (<https://www.ccee.org.br/web/guest/mercado/procedimentos-de-comercializacao>), esclarece que **os compradores e vendedores possuem tempo hábil para ajustar as quantidades contratadas antes do início do processo de contabilização. Esse ajuste nos valores dos contratos registrados na CCEE está em sintonia com o estabelecido no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02 previamente citado.**

No quadro abaixo, extraído do documento ‘Submódulo 3.1 – Contratos do ambiente livre’, seguem os prazos estabelecidos pela CCEE para validação do registro de CCEAL (Contratos de Comercialização de Energia no

Ambiente de Contratação Livre), que corresponde ao contrato bilateral entre as partes.

[...]

**Verifica-se que os agentes vendedores e compradores têm até o nono dia útil do mês subsequente ao de operação de compra e venda de energia elétrica para validar ou alterar/ajustar os dados registrados no CCEAL.** Este prazo é suficiente para que as quantidades de energia elétrica sejam ajustadas de acordo com o consumo verificado no mês de operação.

Dessa forma, **com a informação de consumo do agente consumidor livre (já incorporadas as perdas) e dos valores definitivos dos contratos registrados na CCEE, é possível que os fornecedores da Impugnante emitam seus documentos fiscais (no mês subsequente ao mês de consumo) com as quantidades de energia elétrica compatíveis com a movimentação de energia no estabelecimento industrial.**

É imprescindível esse controle por parte da Impugnante a fim de evitar desequilíbrios (saldos positivos e negativos no LEVANTAMENTO QUANTITATIVO) na movimentação de energia elétrica em seu estabelecimento. A não observância desse controle implica em prejuízo ao erário público como demonstrado no trabalho fiscal ora impugnado.

A Autuada prossegue sua argumentação dizendo que o montante de energia proveniente do PROINFA é reduzido do resultado indicado pelo Fisco, o que não procede.

Com intenção de tornar claro o trabalho fiscal empreendido, será detalhada a técnica adotada pelo Fisco.

O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ENERGIA ELÉTRICA realizado no presente trabalho possui os seguintes pressupostos:

[...]

O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO consiste em confrontar todas as entradas e todas as saídas de energia elétrica do estabelecimento a fim de apurar o saldo de energia em MWh. Como explicado anteriormente, no caso da energia elétrica, em todos os meses o saldo (entradas menos saídas) deve ser numericamente igual a zero, pois não há estoque ou armazenamento de energia. Portanto, saldos diferentes de zero implicarão em obrigações tributárias.

No presente lançamento foram **consideradas entradas de energia elétrica** (em MWh) em cada mês de apuração:

- a quantidade registrada nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica emitidas pelos fornecedores da Impugnante (Anexo 1.6 – NF Fornecedor de EE às fls. 15) – EE\_NFe\_Aquisição;
- a quantidade das quotas de energia elétrica proveniente do PROINFA (Anexo 1.5 – Entrada EE PROINFA às fls. 15), registrada no relatório de compra de energia da CCEE, alocada à carga (ponto de consumo da Impugnante) – EE\_Quota\_PROINFA.

Foram consideradas como **saídas** de energia elétrica (em MWh) em cada mês de apuração:

- a quantidade referente ao balanço energético de energia elétrica no âmbito da CCEE (calculado a partir das quantidades constantes no relatório da pré-fatura da CCEE relativas ao perfil de agente que representa a Impugnante) proporcional à participação do ponto de consumo (Anexo 1.4 – Contabilização às fls. 15) – EE\_Cont\_Carga;
- a quantidade de energia elétrica consumida pelo ponto de consumo da Impugnante, registrada no relatório de consumo de energia da CCEE (Anexo 1.3 – Consumo CCEE às fls. 15) – EE\_Consumo.

Dessa forma, o cálculo do saldo é representado pela seguinte identidade matemática:

[...]

Oportuno também nesse momento tecer alguns comentários sobre as quotas de energia do **PROINFA**.

[...]

Superadas as explicações da parcela referente à contabilização da carga e da **parcela referente ao PROINFA no cálculo do saldo do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO** passemos à interpretação do resultado desse saldo.

[...]

**O Anexo 1.11 – LQ EE (fls. 15) mostra os resultados dos saldos para o período analisado.**

De posse do saldo em cada mês analisado, é calculado o valor da operação multiplicando-se o saldo pelo preço médio arbitrado. O preço médio arbitrado corresponde à média ponderada dos preços de aquisição de energia elétrica em cada período ou, na

ausência destes, ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) divulgado mensalmente pela CCEE.

A alíquota de ICMS aplicável é a alíquota interna utilizada para a mercadoria.

No caso de saldo positivo (credor) deve ser aplicado ainda o percentual do laudo técnico informado pela Impugnante ao valor da operação antes de calcular o ICMS a ser estornado em virtude do aproveitamento indevido.

Logo, **o procedimento adotado pela Impugnante está incorreto** e implica em prejuízo ao erário público, devendo ser prontamente revisto ...” (Destacou-se)

**→ Alegação de “Arbitramento em Descompasso com o Art. 148 do CTN”:**

A questão em epígrafe já foi analisada no tópico relativo às preliminares, sendo desnecessários, pois, maiores comentários sobre essa matéria.

**→ Alegação de “Indevido Arbitramento da Base de Cálculo”:**

Em apertada síntese, a Impugnante insiste que *“é patente que a d. fiscalização está equivocada ao analisar a operação 2 (dois) meses após o fato gerador, na medida em que se utiliza dados não conhecidos no momento do consumo, sendo impossível que tais dados estivessem refletidos nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores quando do efetivo consumo”*.

Essa alegação, no entanto, já foi ultrapassada em tópicos precedentes, aplicando-se a ela a íntegra dos argumentos explicitados no tópico relativo às preliminares, bem como as observações acima, relativas aos dois tópicos imediatamente anteriores.

Contudo, há que se ressaltar, uma vez mais, que o prazo de dois meses após cada período de competência se refere à emissão da Pré-Fatura da CCEE, relativa à liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo.

De modo diverso, o consumo final de uma carga, ao contrário da afirmação da Impugnante, é determinado por período de comercialização, isto é, é finalizado dentro do próprio período de competência ou até o início do mês subsequente, o mesmo acontecendo com as perdas técnicas de energia.

Outro argumento apresentado pela Impugnante seria quanto a uma suposta inexistência de previsão legal para apuração de diferenças quantitativas de energia elétrica.

Ressalte-se que a energia elétrica é considerada uma mercadoria, nos termos do art. 222, inciso I do 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. (Destacou-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*:

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. (Destacou-se)

**Improcedente, portanto, a alegação de falta de previsão legal** suscitada pela Autuada.

**→ Alegação de “Erro em Autuar a Impugnante por Suposta Entrada Desacobertada”:**

A Impugnante narra, inicialmente, que uma das supostas infrações por ela cometidas *“foi o recebimento de energia elétrica desacobertada de nota fiscal, razão pela qual, a d. fiscalização exigiu o ICMS incidente nestas operações, bem como multa de revalidação e multa isolada”*.

Destaca, contudo, que, *“no caso, houve efetiva aquisição de energia de contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuintes dos Estados de sua localização. Na forma da legislação vigente, os contribuintes fornecedores deverão emitir nota fiscal sempre que promover a saída real ou simbólica de mercadorias de seus estabelecimentos”*.

Dessa forma, segundo a Impugnante, *“ainda que, por absurdo, se entenda que teria havido entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal, conforme alega a d. fiscalização, eventual regularização, inclusive com recolhimento complementar do ICMS deveria ser atribuída ao fornecedor (e não ao adquirente)”*.

Cita e transcreve o art. 20 do Anexo V do RICMS/02 e afirma que *“a legislação mineira não estabelece o procedimento exigido pela fiscalização para suposta regularização das operações com energia elétrica, ou seja, emissão de nota fiscal complementar para suportar o recebimento de energia elétrica e respectivo destaque do ICMS”, isto é, “em que pese a extensão do art. 20 do Anexo V do RICMS/MG, não há qualquer obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada complementar quando do recebimento de energia elétrica por fornecedores em razão da compra de energia por meio de contratos bilaterais”*.

Destaca que “a situação do presente auto de infração é diferente da autuação do PTA nº 01.002038017-58, em que é exigido o ICMS sobre operações no mercado de curto prazo de energia elétrica. No caso de entrada de energia elétrica adquirida do mercado de curto prazo, haveria a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada complementar, segundo a legislação mineira (art. 53-F do RICSM/MG)”.

Contudo, a seu ver, “no presente caso, como a energia foi adquirida diretamente de fornecedores de energia elétrica, não haveria qualquer obrigatoriedade ou autorização para que a Impugnante emita notas fiscais complementares de entrada, mas sim dos próprios fornecedores em emitirem as respectivas notas fiscais de saída, o que evidencia erro na identificação do sujeito passivo no lançamento, portanto, em afronta o art. 142 do CTN”.

Ressalta, nesse sentido, que “o art. 15 do Anexo V do RICMS/MG veda a emissão de notas fiscais não previstas na legislação, de modo que se a Impugnante emitisse notas fiscais de entrada, fatalmente seria penalizada pela emissão de notas fiscais não previstas na legislação”, vale dizer, “se a autuação trata da suposta entrada desacoberta de nota fiscal e não é obrigação da Impugnante emitir estas notas fiscais quando da aquisição de energia elétrica no ambiente de contratação livre, é patente que há erro na autuação, especificamente na identificação do sujeito passivo em afronta ao art. 142 do CTN, vez que a mesma deveria ser direcionada ao fornecedor de energia que supostamente, teria promovido a saída desacoberta de mercadoria” e que tal fato, por si só, já seria suficiente para macular de forma insanável o lançamento.

Sustenta que não se deve invocar a norma estabelecida no art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75, “na medida em que referido dispositivo legal sequer foi citado pela d. fiscalização dentre a infinidade de dispositivos elencados”, acrescentando que, “se este fosse de fato o fundamento da autuação, não haveria cabimento na aplicação da multa isolada nos termos do art. 55, II, da Lei nº 6.763/197515, conforme aplicado pela d. fiscalização no item 1 acima colacionado, vez que a única maneira da Impugnante não ser autuada pela suposta entrada de energia desacoberta, seria se emitisse um documento fiscal não previsto na legislação”.

Conclui, dessa forma, que “é patente que no cenário de compra de energia elétrica por meio de contratos bilaterais, não há que se falar em entrada desacoberta de energia elétrica, na medida em que, eventual diferença não é conhecida no momento do faturamento, bem com legislação mineira não prevê a emissão do documento fiscal de entrada correspondente, caso o fornecedor não emita nota fiscal complementar de saída, de modo que não há outro desfecho para este caso que não o cancelamento da autuação”.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

Como bem salienta o Fisco, uma pesquisa à legislação tributária desfaz qualquer dúvida sobre a responsabilidade tributária da Impugnante no caso ora analisado, confira-se:

Lei Complementar nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 11. O local da operação ou da prestação, **para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:**

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

g) **o do Estado onde estiver localizado o adquirente**, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização.

Lei nº 6.763/75

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

[...]

XIV - o **adquirente**, em 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.

[...]

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.**

[...]

Código Tributário Nacional

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

[...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente **responsáveis pela obrigação tributária:**

[...]

VII - a **pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada 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.**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Destacou-se)

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

Logo, se há registro de consumo de energia elétrica em seu estabelecimento, deve-se exigir que o fornecedor emita o documento fiscal com a retenção do imposto devido correspondente.

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, é responsável pelo pagamento do imposto não recolhido aos cofres públicos, *verbis*:

### RICMS/02 - Parte Geral

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

### RICMS02 - 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.** (Destacou-se)

Considerando-se, portanto, que a infração narrada pelo Fisco encontra-se plenamente caracterizada nos autos e tendo em vista toda a legislação acima, não resta qualquer dúvida de que a Impugnante responde pelo crédito tributário relativo às entradas de energia desacobertadas de documentação fiscal.

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

Além disso, 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 a dispositivo legal que lhe atribui responsabilidade tributária em casos da espécie, ainda que outro dispositivo seja igualmente aplicável (art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75).

Assim, a falta de indicação de dispositivo relativo à responsabilidade tributária não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, no seu ponto de vista formal, mesmo porque é defeso ao contribuinte alegar desconhecimento de lei, no tocante à responsabilidade tributária.

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escorreita as penalidades cabíveis.

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

**→ Alegação de “Ilegalidade na Apuração dos Valores Supostamente Devidos a Título de Estorno”**

A Impugnante narra as infrações apuradas pelo Fisco, distinguindo-as da seguinte forma:

a) *“quando a Impugnante figurou na posição deficitária de energia, ou seja, teria consumido energia em montante superior àquele consignado nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores, a d. fiscalização calculou a base de cálculo (volume x preço médio arbitrado) do ICMS, adicionando ao resultado obtido o valor*

do próprio imposto. Sobre tal base de cálculo foi exigido o ICMS, sob alegação de recebimento de energia elétrica desacobertada de nota fiscal” e

b) “quando foi verificada situação inversa, ou seja, sobra de energia, a d. fiscalização calculou o valor da suposta exposição (volume x preço médio arbitrado), aplicando a alíquota de 18% (incidente nas operações com energia elétrica destinadas a estabelecimento industrial), tendo apurado suposto montante de crédito indevido de ICMS. Nesta apuração, considerou ainda o percentual indicado pelo laudo técnico que suporta os registros de créditos pela unidade produtora”.

A seu ver, porém, “em ambos os casos, o procedimento adotado pela d. fiscalização é equivocado”.

Nesse sentido, a Impugnante reafirma que “as informações que fundamentaram a apuração das exposições quantitativas deficitária ou superavitária não eram conhecidas no momento da aquisição e consumo da energia elétrica. E, deste modo, no momento do seu recebimento, a Impugnante não tinha conhecimento da eventual exposição que ensejasse emissão de nota fiscal de entrada ou ajuste nos créditos de ICMS originalmente registrados”.

Reitera que “as informações que fundamentam a suposta infração, são extraídas do Relatório emitido pela CCEE, dois meses após o consumo da energia elétrica, e eventuais diferenças são resolvidas na referida liquidação financeira. Note que, para solução das eventuais exposições no âmbito da liquidação financeira foi eleito o critério financeiro para determinação do fato gerador do ICMS, tudo como estabelece o art. 53-F, do Anexo IX, do RICMS/MG. Sob ponto de vista prático, não é possível a coincidência de montantes no momento do faturamento da energia elétrica. Do mesmo modo, não há na legislação que rege o imposto disposição acerca dos eventuais ajustes quantitativos das operações com energia elétrica pelos adquirentes a serem realizadas 2 meses após o seu consumo”.

No seu entender, “considerando que os contribuintes mineiros também se submetem aos procedimentos fiscais estabelecidos para registro das liquidações financeiras (art. 53-F, Anexo IX, do RICMS/MG), a metodologia adotada pela fiscalização resulta em bitributação da eventual exposição”.

Conclui, nessa linha, que é “imperioso o entendimento de que os registros realizados pelos consumidores no momento do faturamento devam ser considerados definitivos e, eventuais diferenças somente, deverão ser refletidas sob a ótica fiscal, quando da liquidação financeira ocorrida no âmbito da CCEE”.

Como se vê, a Impugnante apenas insiste em argumentos cuja improcedência já foi demonstrada em tópicos anteriores.

Em que pese a repetitividade, há que se destacar, uma vez mais, que 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 constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, 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.

Como já ressaltado, 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 e às sobras (ou equivalente ao consumo, no caso de déficits), devendo-se ressaltar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

Em resumo:

- 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 ( $\text{Déficits} + \text{Entradas C/NF} - \text{Consumo} < 0$ ), devendo-se reiterar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento;

- 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 e às sobras ( $\text{Energia C/NF} + \text{PROINFA} - \text{Consumo} - \text{Sobras} > 0$ ).

Ao contrário da afirmação da Impugnante, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco está respaldada no art. 70, inciso X 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;

**Improcedentes**, portanto, os argumentos da Impugnante.

**→ Alegação de “Cobrança em Duplicidade: Lavratura de Segundo Auto de Infração em Relação ao mesmo Fato e ao mesmo Período”**

A matéria em epígrafe já foi analisada no tópico relativo às preliminares, bem como no próprio mérito, oportunidade em que foi demonstrada a inexistência de qualquer duplicidade de exigências em relação a um mesmo fato.

**Questões de Cunho Constitucional**

As questões de cunho constitucional levantadas 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, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades ora exigidas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 10 de maio de 2022.**

**Heldo Luiz Costa  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

D