

Acórdão: 24.646/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002190528-57  
Impugnação: 40.010153304-27  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 567094007.07-29  
Proc. S. Passivo: ARNALDO SOARES MIRANDA DE PAIVA/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, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última limitada nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado que a Contribuinte apropriou indevidamente crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada, na medida em que a quantidade de energia elétrica constante desses documentos fiscais de aquisição é superior à soma do que foi consumido no estabelecimento mais o que foi vendido a terceiros (bilateralmente ou via CCEE), situação que torna o crédito desse excedente indevido. Infração apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes infrações, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias, relativas a competências compreendidas no período de 01/01/17 a 31/12/20:

- dar entrada em energia elétrica desacobertada de documento fiscal, tendo em vista que as notas fiscais de entrada existentes no período não acobertam toda a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento em Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente de Contratação Livre (CCEALs).

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal;

- aproveitar indevidamente crédito de ICMS com base em notas fiscais de entrada de energia elétrica que contém quantidades de energia elétrica superiores ao correto, situação que torna o crédito desse excedente indevido.

Exige-se o ICMS estornado acrescido da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 29/49, acompanhada dos documentos de págs. 50/174.

Afirma, em muito apertada síntese, o que segue:

- nulidade total do lançamento, na medida em que formalizado de maneira inadequada, sem observância dos requisitos de clareza e precisão do art. 89, inciso IV, do RPTA e com evidências de cobrança em duplicidade, capazes de efetivamente prejudicarem a confirmação da real infração cometida pela empresa e o próprio exercício de seu direito de defesa;

- utilização de critério jurídico de estorno e de recolhimentos suplementares não previsto na legislação, sem observância do real consumo ocorrido no estabelecimento;

- erro de direito quanto a acusação fiscal realizada, dada a falta de comprovação do suposto fornecimento de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal. Acrescenta que o Fisco nem mesmo é capaz de demonstrar quem seriam os destinatários dessas saídas;

- inexistência do dever de estornar os créditos do imposto nas supostas operações de saída de energia elétrica, uma vez que essas operações são tributadas, no entanto com a incidência do imposto se dando no destino, o que enseja a manutenção dos créditos registrados quando das entradas;

- duplicidade de exigências, tendo em vista que o Contribuinte já foi autuado anteriormente em relação a supostas infrações decorrentes de falta de estorno de crédito e de operações desacobertas no âmbito das liquidações realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE);

- necessidade de baixar os autos em diligência para que sejam considerados e abatidos do lançamento os estornos já realizados pelo contribuinte no período autuado, conforme demonstrado nas planilhas anexas à Peça de Defesa (Docs. 03, 04 e 05);

- requer a realização de prova pericial para demonstrar o verdadeiro montante de energia elétrica consumido pelo estabelecimento eutuado, bem como a

proporção dessa energia adquirida e consumida pelo estabelecimento adquirente e empregada no processo industrial.

Inclui, às págs. 50, o “Rol de Documentos” anexos à Defesa.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 180/182 e documentos de págs. 175/179 e 183/190.

Ao analisar a impugnação, a Fiscalização entendeu que (págs. 180):

*“...assiste razão a Impugnante em relação a aplicação dos percentuais das entradas tributadas para fins de estorno dos créditos em razão das saídas desacobertas, pelo que elaboramos o quadro “Percentual Tributado das Entradas” conforme arquivo “Perc\_Trib\_Entradas”, anexo...”*

As modificações resultaram na redução do valor total original do crédito tributário.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada apresenta o 1º Aditamento à Impugnação de págs. 193/215, acompanhado dos documentos de págs. 216/231.

Reitera os argumentos da Peça Inicial de Defesa e não acrescenta nenhum novo argumento à discussão.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização se manifesta às págs. 232/261, nos seguintes termos:

- a Autuada foi intimada diversas vezes a apresentar documentos relativos às operações com energia elétrica, tendo participado de diversas reuniões, inclusive a seu pedido, nas quais ela foi esclarecida mais de uma vez sobre os trabalhos realizados e os indícios de irregularidades encontrados, inclusive com abertura de prazo para manifestação e possibilidade de Denúncia Espontânea, de forma que não houve qualquer ofensa à ampla defesa ou ao contraditório;

- a autuação observou o estrito processo legal, assim como a legislação relativa à tributação sobre energia elétrica, de forma que deve ser afastada a alegação de nulidade por ofensa ao art. 89, inciso IV, do RPTA, em razão de suposta falta de clareza e motivação do lançamento. Acrescenta que não há necessidade da diligência ou da prova pericial requeridas;

- o procedimento fiscal utilizado no presente lançamento (levantamento quantitativo de mercadorias) está detalhado no tópico “7.2 – Técnica Fiscal de Auditoria” do “Relatório do Auto de Infração” (págs. 12) e se mostra plenamente apto a demonstrar, de forma clara e precisa, as infrações constatadas pelo Fisco. Acrescenta que esse procedimento é utilizado não só em operações com energia elétrica, mas também em relação a qualquer outra mercadoria e está respaldado no art. 194, inciso II, do RICMS/02;

- não há como o Fisco demonstrar para quem teria sido fornecida a energia eventualmente não utilizada pela Autuada em seu estabelecimento, dada a multilateralidade do Ambiente de Contratação Livre (ACL). Acrescenta que cabe ao contribuinte comprovar que utilizou a energia em seu processo produtivo para ter direito ao crédito do imposto, o que não ocorreu;

- o procedimento de levantamento quantitativo não se confunde e nem se sobrepõe à verificação da regularidade da liquidação das sobras e déficits de energia no âmbito do MCP/CCEE, conforme já reconheceu o CCMG em diversos julgamentos de autuações semelhantes, como se exemplifica no caso do recente Acórdão nº 23.702/21/1ª;

- ao contrário do que alega a Defesa, os rateios divulgados pela CCEE contêm as quantidades reais de entradas, consumo e saídas de energia elétrica de cada estabelecimento (ponto de consumo) pertencente ao Agente da CCEE (no caso, ARCELOR JF).

- a Autuada não registrou nenhum contrato bilateral de venda de energia na CCEE durante todo o período autuado, o que reforça a existência das infrações constatadas pelo Fisco;

- inexistente o alegado direito de manutenção dos créditos do imposto, que devem ser estornados em razão da não utilização da energia consignada nos documentos fiscais de entrada no processo produtivo da Autuada.

Requer ao final a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de págs. 175/190.

#### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG determina a realização da Diligência de págs. 263/264, que resulta na manifestação da Fiscalização às págs. 265/273.

Reaberta vista, a Impugnante comparece aos autos por meio do 2º Aditamento à Impugnação (págs. 275/292), juntando os documentos de págs. 293/296.

Reitera os argumentos da Peça de Defesa original, especialmente a alegação de erro no critério de apuração utilizado pelo Fisco, em razão de o percentual de consumo divulgado pela CCEE não evidenciar a real quantidade de energia utilizada no estabelecimento.

Requer ao final a procedência da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração.

#### **Da 2ª Reformulação do Crédito Tributário e do 3º Aditamento à Impugnação**

Em seguida, por meio do Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 297, a Fiscalização altera o lançamento por entender assistir razão à Defesa, *“...exclusivamente no tocante à descrição da infração relativa ao fornecimento de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal, visto que não ocorreu a entrada física do excedente de energia elétrica no estabelecimento da Autuada, mas sim, tão somente, irregularidade em sua escrituração fiscal.”*

Como consequência, houve modificação do texto da alínea “b” do Relatório Complementar do Auto de Infração”, que passou a ter a seguinte redação:

*“b) Que o autuado deixou de promover o estorno dos créditos de ICMS destacado nas NFe de aquisição de energia elétrica relativos à parcela não utilizada no processo de industrialização ...”*

Reaberta vista, a Impugnante comparece aos autos por meio do 3º Aditamento à Impugnação de págs. 301/323, juntando os documentos de págs. 324/326.

Reitera os argumentos anteriormente apresentados e acrescenta que:

- como bem observado pela Assessoria do CCMG, *“...se o Estado de Minas Gerais entende que a empresa forneceu energia elétrica, deveria, na verdade, ter autuado o contribuinte por fundamento diverso do utilizado, qual seja, a falta de recolhimento de ICMS na operação ou a cobrança de estorno por supostas saídas não tributadas, mas jamais a exigência de estorno dos créditos relativos a energia adquirida.”* (págs. 304);

- O Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 297 alterou a acusação fiscal de “suposto fornecimento de energia elétrica desacobertado de documento fiscal” para “falta de estorno dos créditos de ICMS destacados nas NF-e de aquisição de energia elétrica relativos à parcela não utilizada no processo de industrialização”, mantendo os valores exigidos e as disposições legais violadas, exatamente como no caso das autuações relativas a liquidação de energia na CCEE, como se alega desde o princípio;

- a alteração da delimitação objetiva e dos fundamentos da acusação fiscal originalmente constantes do lançamento representa mudança de critério jurídico, o que não é admitido, por força do princípio da imodificabilidade do lançamento regularmente notificado, consagrado nos art. 145 e 146 do CTN e nas jurisprudências do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) e do atual Superior Tribunal de Justiça (STJ), ambas transcritas.

Requer ao final a procedência da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco manifesta-se às págs. 329/363, refuta as alegações da Impugnante e pede pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações efetuadas.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 364/393, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo não conhecimento do pedido de prova pericial. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos das Reformulações do Crédito Tributário de págs. 175/190 e 297 dos autos.

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

Em sessão realizada em 01/08/23, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se 24.646/23/3ª

extrapauta para o dia 23/08/23. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira.

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Alegação de Nulidade do Auto de Infração**

A Defesa aduz que o lançamento é nulo por ter sido formalizado de maneira inadequada, sem observância dos requisitos de clareza e precisão do art. 89, inciso IV, do RPTA e com evidências de cobrança em duplicidade, capazes de efetivamente prejudicarem a confirmação da real infração cometida pela empresa e o próprio exercício do seu direito de defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste.

De início, importante destacar que a realização do lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação de todos os elementos do crédito tributário, inclusive a sujeição passiva, propondo ao final a penalidade aplicável, por força do disposto no art. 142 do CTN:

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.

(...)

A análise dos autos confirma a presença de todos esses elementos exigidos pela legislação tributária, capazes de proporcionar a adequada motivação do lançamento e o pleno direito de defesa à Impugnante.

Segundo informa o Fisco, ao longo do procedimento exploratório e mesmo após iniciada a ação fiscal, a Autuada foi intimada diversas vezes a apresentar documentos relativos às operações com energia elétrica e participou de várias reuniões de esclarecimento a respeito dos trabalhos realizados e dos indícios de irregularidades encontrados.

Acrescenta que durante esse período houve também abertura de prazo para manifestação da Autuada, com esclarecimento prévio sobre a possibilidade de realizar Denúncia Espontânea antes do início da ação fiscal, nos termos do art. 68 do RPTA:

#### RPTA

Art. 68. - Na realização do procedimento de cruzamento eletrônico de dados, se detectadas

inconsistências relativas às obrigações tributárias, o sujeito passivo poderá:

(...)

II - ser intimado a justificar ou a apresentar documentos relativos às inconsistências.

(...)

§ 3º - Na hipótese do inciso II do caput:

I - constará da intimação o prazo para justificar as inconsistências ou para apresentar documentos, bem como a informação da possibilidade de denúncia espontânea;

II - vencido o prazo de que trata o inciso I e mantida a inconsistência, o sujeito passivo ficará sujeito à respectiva ação fiscal.

(...)

Destaque-se que os tópicos 7.1 a 7.6 do “Relatório do Auto de Infração” (págs. 11/15) contêm todos os elementos necessários para que se determine com segurança a natureza das infrações. Neles a Fiscalização esclarece o procedimento de auditoria realizado (levantamento quantitativo de mercadorias), as infrações constatadas e as exigências delas decorrentes, além de transcrever toda a base legal utilizada para sustentar a cobrança do tributo e das penalidades.

Integra o Auto de Infração a planilha Excel “LQFD\_2017a2020\_SB”, que contém todos os anexos e respectivos documentos e cálculos que deram origem ao presente lançamento. Tal planilha possui 12 (doze) abas, que receberam os nomes de “Anexo I” a “Anexo XII”, acompanhados da descrição do conteúdo de cada uma delas, e podem ser assim resumidas:

- **Anexo I – CFZ003 Contabilização** – relatório, fornecido pela CCEE, com os resultados da contabilização das operações com energia elétrica no MCP da CCEE;

- **Anexo II – Consumo CCEE** – relatório, elaborado pela Fiscalização, em relação ao Estabelecimento Autuado, baseado no conteúdo do relatório “CFZ004”, fornecido pela CCEE, que contém informações sobre o consumo mensal de energia elétrica de cada Perfil de Agente, especificando o percentual de carga (consumo) mensal por ponto de consumo (por estabelecimento);

- **Anexo III – Contabilização Carga** – relatório, elaborado pela Fiscalização a partir das informações dos Anexos I e II e das regras relativas ao cálculo do “Balanço Energético” (Resolução nº 4.956/16), com um resumo das quantidades, em MWh, de entradas, consumo e saídas de energia elétrica do Agente, assim como o percentual de participação do Estabelecimento Autuado nessas operações;

- **Anexo IV – Contratos Compra** – relatório, fornecido pela CCEE, com os contratos de compra de energia elétrica firmados pela Autuada e registrados junto àquela instituição, para fins de liquidação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- **Anexo V – Entrada PROINFA** – quotas de energia elétrica do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA) alocadas à Autuada com base nas informações dos Anexos II e IV;
- **Anexo VI – Contratos Venda** – relatório, fornecido pela CCEE, com todas as vendas bilaterais de energia elétrica não consumida realizadas pelo Perfil do Agente (*no caso, o relatório demonstra que não houve vendas bilaterais registradas na CCEE durante o período autuado*);
- **Anexo VII – NF-e Em\_Fornecedor** – notas fiscais de venda de energia elétrica emitidas pelos fornecedores da Autuada (CCEALs), separadas por competências mensais;
- **Anexo VIII – NF-e Emissão Carga** – notas fiscais de saída de energia elétrica emitidas pelo Estabelecimento Autuado – CNPJ final “0032-73” (*que apesar de não terem sido registradas na CCEE, foram consideradas pelas suas quantidades no levantamento quantitativo – coluna A*);
- **Anexo IX – Preço Médio** – planilha elaborada pelo Fisco para calcular o valor médio mensal de saída do MWh de energia elétrica, com base nas notas fiscais do Anexo VIII;
- **Anexo X – PLD** – Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) médio mensal do Submercado Sudeste/Centro Oeste, ao qual pertence o Estabelecimento Autuado;
- **Anexo XI – Lev Quant** – levantamento quantitativo das operações com energia elétrica, baseado nas informações quantitativas de compra (CCEALs e PROINFA), contabilização, vendas e consumo;
- **Anexo XII – Cred Trib** – Demonstrativo do Crédito Tributário, com identificação das parcelas relativas ao ICMS e às multas.

Os requisitos mínimos de validade do Auto de Infração, listados nos incisos I a IX do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, foram todos atendidos no presente no lançamento:

**Art. 89.** O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

(...)

As alterações do crédito tributário decorrentes de sua reformulação estão claramente descritas nos “Termos de Reformulação do Lançamento” (págs. 180 e 273) e podem ser visualizadas em detalhes nos anexos do e-PTA, com as alterações promovidas nas citadas reformulações.

Tais documentos contêm todas as informações necessárias à compreensão e comprovação do lançamento, sendo suficientes para afastar a alegação de nulidade do Auto de Infração por ausência de requisitos de validade ou por suposto cerceamento à ampla defesa e ao contraditório.

De todo o exposto, vê-se que foram meses de intimações, reuniões, ofícios e esclarecimentos até a lavratura do presente do Auto de Infração, que possui informações detalhadas sobre sua metodologia e conteúdo, demonstrando que as alegações de falta de clareza e precisão do lançamento e, especialmente, de desconhecimento quanto ao seu conteúdo com prejuízo à ampla defesa e ao contraditório são, antes de tudo, uma lustrosa retórica processual.

Ademais, registre-se que, ainda que houvesse qualquer falha formal no lançamento, ela só acarretaria a nulidade do Auto de Infração se efetivamente tivesse prejudicado ou inviabilizado a compreensão da natureza da infração praticada pela Autuada, nos termos do art. 92, *caput*, do RPTA:

### RPTA

Art. 92. 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 argüida.

(...)

No entanto, obviamente não houve incompreensão do Auto de Infração pela Autuada, que já apresentou, em três oportunidades diferentes, longas e detalhadas impugnações, acompanhadas de vários documentos, nos quais aborda de forma completa e aprofundada todos os aspectos do lançamento, denotando compreensão do assunto e o pleno exercício do seu direito de defesa e da garantia do contraditório.

Pelo exposto, inexistente a alegada nulidade.

Também não merece prosperar a alegação de que o Auto de Infração seria nulo por utilizar critério jurídico de estorno e de recolhimentos suplementares não previsto na legislação, sem observância do real consumo ocorrido no estabelecimento.

Importante ressaltar que a estrutura argumentativa apresentada pela Defesa em suas 3 (três) manifestações nos autos está alicerçada, primordialmente, no argumento de que o levantamento quantitativo foi realizado com base em informações de consumo inverídicas, apuradas a partir de percentuais de cargas rateados pela CCEE, que não expressam o consumo real do Estabelecimento Autuado, o que teria distorcido completamente os resultados obtidos.

Com a devida licença, o argumento da Defesa mostra-se desprovido de qualquer base fática ou jurídica e denota um constrangedor desconhecimento prático acerca do funcionamento do mercado livre de energia elétrica no Brasil, especialmente de como são realizadas as medições nos pontos de consumo (estabelecimentos) de um Agente da CCEE (pessoa jurídica, considerados todos os seus estabelecimentos cadastrados na CCEE).

No entanto, como se trata de uma questão de mérito, assim ela será tratada, no tópico seguinte.

Por fim, a Defesa alega nulidade da autuação por erro de direito quanto à acusação fiscal realizada, dada a falta de comprovação do suposto fornecimento de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal. Acrescenta que o Fisco nem mesmo é capaz de demonstrar quem seriam os destinatários dessas saídas.

Ainda sobre esse tema, diante das alterações promovidas pelo Fisco no texto do Relatório Fiscal (Termo de Reformulação do Lançamento de pgs. 273), a Defesa trouxe a alegação de que a alteração da delimitação objetiva e dos fundamentos da acusação fiscal originalmente constantes do lançamento representa mudança de critério jurídico, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico, mormente pelos arts. 145 e 146 do CTN e pela jurisprudência dos tribunais superiores

Entretanto, sem razão os argumentos.

De início, importante destacar que desde a lavratura do Auto de Infração, a segunda infração apontada pelo Fisco, aqui discutida, sempre foi de **aproveitamento indevido de créditos do imposto** e não de saída desacobertada de mercadorias, como afirma a Defesa.

Compulsando os autos, verifica-se que a acusação fiscal de “Aproveitamento Indevido/Excesso de Crédito” nunca foi modificada ao longo do processo de formalização do lançamento, o que se confirma pelo fato de que o “Código de Ocorrência” utilizado para identificar a infração cometida sempre foi o “**01.072.005 – Levantamento Quantitativo - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido/Excesso de Crédito**” (págs. 02, 03, 04, 05, 12, 15, 96, 102, 105, 175, 181, 221 e 233 dos autos).

Da mesma forma, como se pode ver às págs. 01 e 03, a Multa Isolada exigida em razão dessa infração foi, desde a origem do lançamento, aquela destinada a

punir o aproveitamento indevido de crédito do imposto, prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, justamente porque a acusação fiscal não era de saída desacobertada.

Indubitavelmente, de início houve uma falha na forma como o Fisco descreveu as circunstâncias em que a infração de “Aproveitamento Indevido/Excesso de Crédito” aconteceu. Ao tentar justificar a necessidade de se estornar esse crédito relativo à energia elétrica que não foi utilizada no estabelecimento da Autuada, o Fisco fez menção a um suposto “fornecimento” de energia elétrica sem documento fiscal, que de fato, não ocorreu.

No entanto, diante dos questionamentos da própria Defesa e da Assessoria do CCMG em relação a essa incongruência no relatório, o Fisco reconheceu a impropriedade desse aspecto da descrição utilizada e promoveu a alteração do texto do item “b” do tópico 7.2 do “Relatório de Auto de Infração”, para excluir essa menção a “fornecimento” de energia elétrica.

Contudo, essa modificação não alterou o valor do crédito e nem os dispositivos infringidos (como reconhece a própria Autuada em sua Peça de Defesa), assim como não foi modificada a infração fiscal original, de aproveitamento indevido/excesso de créditos, e nem a multa isolada a ela vinculada, como se viu.

Ainda sobre esse assunto, a Defesa aduz que como bem observado pela Assessoria do CCMG, “...se o Estado de Minas Gerais entende que a empresa forneceu energia elétrica, deveria, na verdade, ter autuado o contribuinte por fundamento diverso do utilizado, qual seja, a falta de recolhimento de ICMS na operação ou a cobrança de estorno por supostas saídas não tributadas, mas jamais a exigência de estorno dos créditos relativos a energia adquirida.” (págs. 304).

No entanto, importante esclarecer que os elementos consignados pela Assessoria do CCMG no documento de Diligência de págs. 263/264 não afirmam e nem insinuam tal conclusão, que deve ser imputada exclusivamente ao próprio entendimento esposado pela Defesa.

A citada Diligência (págs. 263) trata de eventual necessidade de retificação do Relatório do Auto de Infração para adequar a descrição da acusação fiscal à infração efetivamente constatada, de aproveitamento indevido/excesso de crédito.

Portanto, conclui-se que não houve alteração da infração constatada pelo Fisco, como se afirma, mas apenas modificação na descrição das circunstâncias em que essa infração ocorreu, o que não é vedado pela legislação, razão pela qual afastam-se as alegações de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes infrações, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias, relativas a competências compreendidas no período de 01/01/17 a 31/12/20:

- dar entrada em energia elétrica desacobertada de documento fiscal, tendo em vista que as notas fiscais de entrada existentes no período não acobertam toda a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento em Contratos de Comercialização de

Energia no Ambiente de Contratação Livre (CCEALs). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal;

- aproveitar indevidamente crédito de ICMS com base em notas fiscais de entrada de energia elétrica que contém quantidades de energia elétrica superiores ao correto, situação que torna o crédito desse excedente indevido. Exigências do ICMS estornado, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se, inicialmente, que às págs. 48 dos autos, a Defesa requer a realização de prova pericial para demonstrar o verdadeiro montante de energia elétrica consumido pelo Estabelecimento Autuado, bem como a proporção dessa energia adquirida e consumida pelo estabelecimento adquirente e empregada no processo industrial.

Reitera o pedido às págs. 215 e 323, mas não apresenta quesitos em nenhuma das três oportunidades.

Por força do disposto no art. 142, § 1º, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, o pedido de prova pericial desacompanhado da indicação precisa de quesitos não será apreciado pela Câmara, de forma que esse deve ser o tratamento dispensado ao requerimento da Defesa:

RPTA

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

No entanto, ainda que o pedido estivesse acompanhado de indicação precisa dos quesitos, os assuntos em relação aos quais a Defesa pretendeu a realização de perícia não demandam qualquer especialista com conhecimento técnico para sua elucidação e já estão devidamente demonstrados e comprovados nos autos.

Conforme se verá adiante, no mérito, as quantidades de energia elétrica que efetivamente entraram e foram consumidas no Estabelecimento Autuado estão precisamente informadas nos relatórios emitidos pela CCEE, com base nas medições físicas de consumo que são realizadas em todos os estabelecimentos (pontos de consumo) interligados ao Ambiente de Contratação Livre (ACL), como é o caso do Estabelecimento Autuado.

Dessa forma, o pedido de produção de prova pericial deve ser afastado de plano pela Câmara, por carência dos pressupostos mínimos para sua apreciação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(ausência de indicação precisa de quesitos), em atenção ao art. 142, § 1º, inciso I, do RPTA, supratranscrito.

Quanto às irregularidades descritas no Auto de Infração, primeiramente, dada a autuação ter por escopo as operações com energia elétrica no âmbito do Ambiente de Contratação Livre, faz-se uma breve introdução às suas características.

No Ambiente de Contratação Livre participam Agentes de Geração, Comercializadores, Importadores e Exportadores de energia elétrica, além dos Consumidores Livres. Neste ambiente, há liberdade para se estabelecer volumes de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por meio de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre (CCEALs).

Os Consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia por meio de contratos no Ambiente de Contratação Livre, devem ser Agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (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.

Caso o Consumidor Livre queira retornar à condição de Cativo, deve informar essa decisão à Concessionária de Distribuição local com um prazo mínimo de cinco anos, sendo que esse prazo pode ser reduzido mediante acordo entre as partes.

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.

Todos os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes Compradores (Distribuidor, Consumidor Livre) e Agentes Vendedores (Gerador, Comercializador) devem ser registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, entretanto, a sua liquidação ocorre fora desse ambiente, por meio de emissão de fatura entre as partes.

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

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo

Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas e liquidadas na CCEE, que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais (CCEALs).

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

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia aos agentes participantes do mercado. Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais.

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

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

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente (devedora ou credora) no Mercado de Curto Prazo, resultando na Pré-Fatura individualizada. Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira mensal, no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos financeiros pelos Agentes.

O valor do crédito ou do débito a ser atribuído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica a um determinado Agente, em razão da venda ou da compra de energia elétrica em um determinado período de apuração, sofre os ajustes previstos pelas Regras do Mercado, homologadas pela ANEEL.

Os ajustes são condições impostas aos Agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. Assim, tais ajustes não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica.

Os ajustes são realizados por ocasião da contabilização das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo e variam conforme a caracterização do Agente como gerador, distribuidor/comercializador ou consumidor.

Tais ajustes são inseridos na Pré-Fatura juntamente com o valor dos créditos ou débitos correspondentes às operações de venda ou compra de energia elétrica realizadas pelos Agentes.

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pois é ela quem realiza a liquidação, fazendo os pagamentos aos Agentes com posição credora e recebendo os valores dos Agentes com posição devedora.

Esse é, em resumo, o funcionamento do mercado em questão. Veja-se, então, o que ocorre na matéria tributária, em especial, no caso vertente.

Passando à análise do mérito propriamente dito, destaca-se que ao longo de suas Peças de Defesa, a Autuada faz sucessivos questionamentos no sentido de que o percentual de carga divulgado pela CCEE não representa a quantidade real de energia elétrica utilizada no seu estabelecimento, sob o argumento de que esse percentual foi obtido em um rateio baseado em normas da CCEE, no qual foram acrescidas outras parcelas. Veja-se, exemplificativamente, o seguinte trecho do 2º Aditamento à Impugnação:

2º Aditamento à Impugnação (págs. 276)

“No entanto, ainda que a apuração fiscal tenha considerado as reais entradas ocorridas no período, para o consumo verificado, é possível observar que não foi levantado a real quantidade de energia utilizada - tendo sido utilizado o percentual de consumo divulgado pela CCEE, o qual reitera-se, consoante exposto, não evidencia a real quantidade utilizada na medida em que calculado por meio de rateio entre os pontos de consumo do contribuinte e ainda acrescido parcelas outras, consoante as normas da CCEE!”.

(...)

(Destacou-se)

O argumento da Defesa é absolutamente desconectado da realidade fática e denota um constrangedor desconhecimento prático acerca do funcionamento do mercado livre de energia elétrica no Brasil, especialmente, de como são realizadas as medições nos pontos de consumo (estabelecimentos) de um Agente da CCEE e de como se chega ao percentual de carga/consumo de cada estabelecimento desse Agente.

Ao contrário do que sugere a Defesa, o consumo de um estabelecimento divulgado pela CCEE não é um valor hipotético ou presumido a partir de um rateio aleatório de valores baseado em normas da CCEE.

Ele é obtido por uma simples conta aritmética baseada nas quantidades de energia consumidas em cada estabelecimento e não se utiliza de quaisquer outras parcelas (valores de encargos, por exemplo) para ser apurado.

Na prática, a medição do consumo real do estabelecimento é feita por meio do conhecido “relógio” medidor, instalado no seu ponto de ligação com a rede de transmissão ou distribuição. Trata-se de um equipamento amplamente conhecido, semelhante àquele existente em cada “padrão” de energia do país. Como é cediço, tais equipamentos registram o consumo exato de energia elétrica do local durante um determinado período de tempo.

No caso dos consumidores livres, esses medidores são ainda mais avançados e precisos, pois registram o consumo do estabelecimento a cada 5 (cinco) minutos, informação essa que é imprescindível para fins de liquidação, dado o fato de que há diferenças entre os valores do PLD e dos encargos setoriais em função do horário de consumo da energia, naquilo que é chamado de “patamar de carga” (carga leve, média ou pesada).

Finalizado o mês de consumo, a CCEE verifica o total de energia consumida por cada um desses estabelecimentos e soma esses valores para obter o consumo total do Agente.

Em seguida, divide-se essa mesma quantidade de energia consumida em cada estabelecimento pelo consumo total do Agente, encontrando-se o percentual de carga/consumo de cada um desses estabelecimentos que, como dito, nada mais é do que a sua participação percentual no consumo total do Agente.

Exemplificando com números, considere-se um Agente X com 3 (três) estabelecimentos cadastrados na CCEE (aqui denominados como A, B e C), nos quais os “relógios” medidores tenham registrados, respectivamente, consumos de 300 MWh, 800 MWh e 900 MWh durante o mês. Somando-se esses valores, conclui-se que o consumo total do Agente X no período foi de 2.000 MWh.

Dividindo-se o consumo de cada estabelecimento pelo consumo total do Agente, chega-se aos seguintes percentuais de carga/consumo para os três:

- Ponto de Consumo A: **15%** ( $300/2000 = 0,15$ )
- Ponto de Consumo B: **40%** ( $800/2000 = 0,40$ )
- Ponto de Consumo C: **45%** ( $900/2000 = 0,45$ )

Esses percentuais serão utilizados na liquidação da CCEE, para determinar a participação de cada estabelecimento nas operações de aquisição e/ou venda de energia realizadas pelo Agente, que será proporcional a esse percentual, conforme determina a legislação de regência.

Assim, no exemplo em tela, caso o Agente X tivesse contratos bilaterais de aquisição de 3.000 MWh de energia elétrica no período, a distribuição das entradas dessa mercadoria entre os estabelecimentos A, B e C seria feita na proporção dos seus percentuais de carga, de forma a também distribuir proporcionalmente os créditos de ICMS decorrentes dessas entradas, no seguinte formato:

- Entradas no Ponto de Consumo A: 450 MWh ( $3.000 \times 15\%$ );
- Entradas no Ponto de Consumo B: 1.200 MWh ( $3.000 \times 40\%$ );
- Entradas no Ponto de Consumo C: 1.350 MWh ( $3.000 \times 45\%$ );

Nesse exemplo, como o Agente X teve um excedente de 1.000 MWh de energia elétrica adquirida e não consumida ( $3.000 - 2.000 = 1.000$ ), ele poderá vender essa energia bilateralmente para outros Agentes Livres que tenham consumido mais energia do que haviam adquirido em contrato bilaterais, assim como poderá simplesmente aguardar que esses 1.000 MWh sejam liquidados na CCEE em 45 (quarenta e cinco) dias após o encerramento do período de consumo.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em ambas as hipóteses, mantendo-se a mesma lógica das entradas, a legislação de regência determina que as saídas bilaterais (ou para fins de liquidação na CCEE) desses 1.000 MWh serão distribuídas proporcionalmente entre os pontos de consumo, no mesmo formato:

- Saídas no Ponto de Consumo A: 150 MWh (1.000 x 15%)
- Saídas no Ponto de Consumo B: 400 MWh (1.000 x 40%)
- Saídas no Ponto de Consumo C: 450 MWh (1.000 x 45%)

Desse exemplo simples é possível notar que não há qualquer dúvida quanto ao consumo real do Estabelecimento Autuado, que é apurado por meio de um medidor preciso, diretamente no local, como ocorre em qualquer outro imóvel eletrificado do Brasil e não por um rateio aleatório dos contratos de aquisição entre os estabelecimentos, com base de regras da CCEE, como equivocadamente aduz a Defesa.

Além disso, também se vê que os encargos e demais acréscimos que serão calculados no momento da liquidação das sobras e déficits de energia elétrica não participam desse cálculo, que se utiliza exclusivamente das quantidades de energia elétrica consumidas para identificar o percentual de carga de cada estabelecimento.

Assim, vê-se que o percentual de carga dos estabelecimentos será utilizado para distribuir entre eles as quantidades totais de energia adquirida e/ou comercializada pelo Agente da CCEE, quantidades essas que, por sua vez, serão utilizadas no levantamento quantitativo de energia elétrica do estabelecimento euditado, que é o único objeto do presente Auto de Infração.

Por todo o exposto, sem qualquer sentido o argumento, razão pela qual ele deve ser afastado de plano, assim como todas as demais alegações que partam do pressuposto de que o consumo do estabelecimento tenha sido presumido pelo Fisco, visto que estão completamente dissociadas da realidade.

Para confirmar a correção do trabalho do Fisco, passa-se a analisar a metodologia utilizada na apuração das infrações cometidas pela Autuada.

### Da Metodologia do Levantamento Quantitativo de Energia Elétrica

Inicialmente, importante registrar que os “Anexos I a XII” citados nesse tópico estão nas abas da planilha “LQFD\_2017a2020\_SB” (págs. 17), observadas as alterações dos Anexos XI e XII ocorridas em decorrência de reformulação do crédito tributário (págs. 187 e 190).

Saliente-se que, no âmbito da CCEE, cada pessoa jurídica é um Agente, englobando todos os seus estabelecimentos (pontos de consumo). Esses últimos são identificados individualmente nos relatórios mensais gerados, especialmente quanto ao consumo mensal e à sua participação no consumo total do Agente (percentual de carga do estabelecimento).

O trabalho do Fisco baseou-se na análise do Perfil do Agente “ARCELOR JF” (coluna “Comprador” do “Anexo IV – Contratos Compra”), que é formado por 9 (nove) estabelecimentos da pessoa jurídica ARCELORMITTAL BRASIL S.A. (listados às págs. 39 dos autos), dentre os quais, o Estabelecimento Autuado, situado

em Sabará/MG, identificado nos relatórios da CCEE como o ponto de consumo “BELGO MM SABARÁ” (coluna “Pontos de Consumo” do “Anexo II – CFZ 004 Consumo”).

Os pressupostos adotados no levantamento quantitativo das operações com energia elétrica podem ser assim resumidos:

- a energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então, os estoques inicial e final serão sempre iguais a zero;
- o levantamento quantitativo é realizado mensalmente, tendo em vista que a legislação de regência exige apuração mensal das operações com energia elétrica;
- as informações relativas às entradas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores da Autuada e dos dados do Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica (PROINFA) constantes dos relatórios mensais emitidos pela CCEE;
- as informações de consumo apresentadas no levantamento quantitativo advêm dos relatórios mensais da CCEE, disponibilizados aos Fiscos estaduais e aos próprios Agentes;
- as informações relativas às saídas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada e dos relatórios mensais emitidos pela CCEE, no que tange à quantidade de energia elétrica que saiu do Estabelecimento para fins de liquidação;
- o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas à liquidação das sobras e déficits na CCEE estão previstas no art.53-F do, Anexo IX, do RICMS e no artigo 3º da Portaria 4.956/2016, e não são objeto do lançamento ora analisado. Utiliza-se no levantamento apenas a quantidade de energia elétrica liquidada.

O levantamento quantitativo das entradas, consumo e saídas de energia elétrica no estabelecimento da Autuada, como é cediço, constitui-se em uma simples apuração matemática relativa às quantidades entradas no estabelecimento (notas fiscais de aquisição), consumidas (relatórios da CCEE) e saídas (notas fiscais de venda).

Além disso, as quantidades de energia liquidadas na CCEE (adquirida em caso de déficit ou comercializada na hipótese de sobras), são utilizadas no levantamento quantitativo, independentemente do cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas à liquidação, como já visto.

O respaldo para utilização da técnica fiscal de levantamento quantitativo de mercadorias é dado pelo art. 194, inciso II, do RICMS/02:

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

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para demonstrar a correção da metodologia utilizada pela Fiscalização no levantamento quantitativo, tomar-se-á um dos períodos autuados para fins de exemplificação detalhada dos cálculos realizados.

Analisando os anexos do lançamento, especificamente no que tange ao mês de janeiro de 2017, nota-se que nesse período o Agente “ARCELOR JF” adquiriu 254.959,153 MWh de energia elétrica, somados os contratos bilaterais e as alocações do PROINFA (coluna O – “Energia (MWh)” do Anexo IV – linhas “2” a “13”).

Observando a coluna G da linha “2” do Anexo III (“TRC (MWh)”), depreende-se que consumo total do Agente nesse mês (somatório de todos os pontos de consumo) foi de 254.713,990 MWh.

Da mesma forma, olhando-se a linha “2” do Anexo II, nas colunas H (“Pontos de Consumo”), R (“Participação (%)”) e S (“Carga Medida –(MWh)”), nota-se que o ponto de consumo BELGO M SABARÁ consumiu 1.841,336 MWh, representando aproximadamente 0,72% (exatos 0,722903%) do consumo total desse Agente.

Pelas regras da CCEE, o Agente tem 45 (quarenta e cinco) dias para tentar comercializar a energia elétrica não utilizada diretamente com outros consumidores livres que tenham consumido mais energia do que haviam contratado no mesmo período. Findo esse prazo, a energia ainda não comercializada será liquidada na CCEE, pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), junto com os encargos devidos em relação à energia efetivamente consumida.

O Anexo VI demonstra que, durante o período autuado, o Agente não registrou na CCEE nenhum contrato de venda bilateral de energia elétrica para outros consumidores livres (relatório da CCEE em branco).

Assim, restou ao Agente uma sobra de 245,163 MWh (+ 254.959,153 – 254.713,990) de energia elétrica adquirida e não consumida (Anexo III – coluna “Contabilização do Agente (MWh)” – linha “2”), que teve sua saída efetivada por meio de liquidação na CCEE, pelo PLD, operação essa que, reitera-se, não está sendo objeto de verificação quanto à regularidade fiscal no presente trabalho.

Nesse último caso interessa saber, apenas, que essa quantidade de energia elétrica saiu dos estabelecimentos (pontos de consumo) do Agente, na proporção de seus percentuais de carga.

Dessa forma, da quantidade de energia liquidada como sobra na CCEE (245,163 MWh), aproximadamente 0,72% consideram-se saídos do Estabelecimento Autuado, ou seja, 1,772 MWh (245,163 x 0,00722903), quantidade essa que foi utilizada no levantamento quantitativo de energia elétrica do Estabelecimento Autuado.

Como pode ser visto na linha “4” da coluna “Quantidade Comercial” do “Anexo VII – NF-e Em Fornecedor”, para acobertar a entrada de energia elétrica no Estabelecimento Autuado em janeiro de 2017 foi emitida a seguinte Nota Fiscal:

- NF 1.313 – AM Comercial Energia Ltda – QTD: 1.804,114 MWh;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, também foram alocados para esse mesmo estabelecimento 42,637 MWh de energia elétrica do PROINFA, para a qual ordinariamente não há emissão de nota fiscal de entrada (Anexo V – coluna “Energia do PROINFA Alocada à CARGA (MWh)” – linha “3”).

Esses são os valores utilizados no levantamento quantitativo realizado pelo Fisco para janeiro de 2017, como se pode ver na linha “2” do “Anexo XI – Lev Quant” (sem alterações na reformulação – págs. 187).

Saliente-se que, como não existe estoque inicial ou final de energia elétrica, para estar regular, o resultado do levantamento quantitativo dessa mercadoria em um estabelecimento deve sempre resultar em zero.

No entanto, em janeiro de 2017, tomando-se as Entradas, subtraindo-se a Quantidade Liquidada na CCEE e o Consumo, o Estabelecimento Autuado teve uma “sobra de entradas” de 3,643 MWh (linha “2” da coluna “SALDO (MWh)” do “Anexo XI – Lev Quant”).

Considerando que o valor médio de entrada do MWh no período foi de R\$ 263,95 (linha “2” da coluna D do “Anexo IX – Preço Médio”) e que o PLD Médio desse mesmo período foi de R\$ 121,44 (linha “2” da coluna B do “Anexo X – PLD”), o Fisco adotou o menor desses valores (PLD Médio) para precificar esse “excesso de entradas”, identificando um aproveitamento indevido de crédito de R\$ 75,77, como pode ser visto na coluna “ICMS Aproveitamento Indevido (R\$)” do “Anexo XI – Lev Quant” (também sem modificação no documento de págs. 187).

Registre-se que, como bem apontado pela Assessoria do CCMG, a utilização do PLD Médio como referência para precificar o excesso de entradas do período não é o melhor critério para fins de cálculo do estorno de créditos de ICMS em levantamentos quantitativos de operações com energia elétrica no âmbito do Ambiente de Contratação Livre, visto que os créditos indevidamente apropriados, ao serem escriturados, foram apurados a partir dos preços de entrada da energia elétrica consignados nos respectivos documentos fiscais de entrada daquela competência.

Como consequência, o critério que melhor valora a base de cálculo desses créditos indevidos é o preço médio de entrada do MWh (que pode ser bem diferente do PLD do mesmo período), na proporção do qual o aproveitamento indevido efetivamente ocorreu.

No entanto, como esse critério de arbitramento do valor do crédito indevido adotado pelo Fisco acabou sendo mais benéfico ao Contribuinte (PLD < Preço Médio de Entrada) e dado o fato de que este Conselho de Contribuintes não possui competência para majorar o crédito tributário, o ICMS estornado, ainda que possa estar aquém do total do crédito apropriado a maior, de fato foi indevidamente escriturado e deve ser glosado.

Por fim, na linha “3” das colunas L e M do “Anexo XII – Cred Trib” foram apuradas as multas de revalidação e isolada referentes ao período autuado, conforme os critérios definidos na legislação e detalhados em legendas na parte inferior da própria planilha. Saliente-se que, para janeiro de 2017, esses valores também não se alteraram na reformulação do crédito tributário (págs. 187).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse é, em suma, o procedimento de levantamento quantitativo de energia elétrica realizado pelo Fisco.

A Defesa alega que inexistente dever de estornar os créditos do imposto nas supostas operações de saída de energia elétrica, uma vez que essas operações são tributadas, no entanto com a incidência do imposto se dando no destino, o que enseja a manutenção dos créditos registrados quando das entradas.

Ainda sobre o tema, afirma que houve duplicidade de exigências, tendo em vista que o Contribuinte já foi autuado anteriormente em relação a supostas infrações decorrentes de falta de estorno de crédito e de operações desacobertas no âmbito das liquidações realizadas no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Entretanto, razão não lhe assiste.

Os dois argumentos trazidos pela Defesa estão relacionados a autuações para exigência de estorno de ICMS em razão da saída de energia elétrica via liquidação da CCEE, operação essa que, reitera-se, não está sendo verificada neste trabalho.

A infração constatada pelo Fisco no presente lançamento refere-se a créditos apropriados sem lastro em uma correspondente entrada de energia elétrica, para além daqueles a que o estabelecimento ordinariamente teria direito segundo a legislação de regência (excesso de entradas), ou seja, créditos com natureza de indevidos/excessivos desde sua origem.

Lado outro, o estorno decorrente de saída de energia elétrica não consumida via liquidação na CCEE, ao qual se referem os argumentos da Defesa, diz respeito a créditos que foram corretamente apropriados em decorrência de uma entrada de energia elétrica, mas que posteriormente passaram a ser indevidos em razão da não utilização dessa energia no estabelecimento e da sua saída em operação não alcançada pela tributação, por meio da CCEE. Nesse caso, não há dúvidas quanto à efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento.

Como visto, os créditos estornados pelo Fisco não possuem origem e são irregulares desde sua origem, pois que em excesso em relação às entradas de energia elétrica do Estabelecimento Autuado, de forma que não poderiam ter sido escriturados, por força do disposto no art. 70, inciso X, do RICMS/02:

### 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;

(...)

Assim, inexistente cobrança em duplicidade do imposto incidente sobre a energia elétrica, como se afirma, dado que o levantamento quantitativo não se confunde com a autuação referente à falta de cumprimento das obrigações acessórias e principais decorrentes da liquidação da CCEE.

Portanto, corretos os cálculos realizados pela Fiscalização e o estorno realizado, razão pela qual devem ser afastados os argumentos.

Em seguida, a Defesa alega necessidade de baixar os autos em diligência para que sejam considerados e abatidos do lançamento os estornos já realizados pelo contribuinte no período autuado, conforme demonstrado nas planilhas anexas à Peça de Defesa original (Docs. 03, 04 e 05).

Os citados “Docs. 03, 04 e 05” (págs. 108/121) são compostos por documentos fiscais emitidos para acobertar as posições devedoras e credoras apuradas na liquidação mensal da CCEE, como se depreende da própria descrição desses documentos, trazida pela Defesa às págs. 50:

ROL DE DOCUMENTOS

(...)

**Doc. 03** – PLANILHA COM A RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NA POSIÇÃO CREDORA, NO MCP DA CCEE, CONTENDO NÚMERO DA NF, DATA DE EMISSÃO, VALOR TOTAL, VALOR ICMS DESTACADO, CHAVE ELETRÔNICA, E PERÍODO AO QUAL SE REFERE À CONTABILIZAÇÃO

**Doc. 04** – PLANILHA COM A RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NA POSIÇÃO DEVEDORA, NO MCP DA CCEE, CONTENDO O NÚMERO DA NOTA FISCAL, DATA DE EMISSÃO, VALOR TOTAL, VALOR DO ICMS, CHAVE ELETRÔNICA, VALORES DE APROVEITAMENTO DO ICMS, VALORES DO NÃO APROVEITAMENTO DO ICMS, INFORMAÇÕES DA MEMÓRIA DO CÁLCULO DOS ESTORNOS DE ICMS

**Doc. 05** – DEMONSTRATIVO DE COMPOSIÇÃO DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS NA POSIÇÃO DEVEDORA

(...)

(DESTACOU-SE)

Analisando tais documentos detidamente, nota-se que eles contêm os seguintes elementos:

- Doc. 03 (págs. 109/110): é uma planilha com a relação de notas fiscais emitidas para acobertar as posições credoras ocorridas entre 2017 e 2021;

- Doc. 04 (págs. 111/113): é uma planilha com a relação de notas fiscais emitidas para acobertar as posições devedoras ocorridas entre 2017 e 2021;

- Doc. 05 (págs. 114/121): imagem dos DANFES referentes a três notas fiscais que acobertaram posições devedoras, listadas no “Doc. 04” (NFs n°s 297.809, 300.493 e 308.055), acompanhadas do relatório da CCEE em que se basearam e dos respectivos Documentos de Arrecadação Estadual (DAE) referentes aos pagamentos do ICMS incidente sobre o valor dessas posições devedoras.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esses documentos foram emitidos para cumprir as obrigações acessórias e principais relativas ao resultado da liquidação no MCP da CCEE, com fulcro no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo IX

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

I - **pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora** no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCSD;

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

(...)

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

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

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

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

IV - **destacar o ICMS.**

(...)

(Destacou-se)

Assim, mais uma vez a Defesa apresenta argumento e documentos relacionados à verificação da regularidade das operações de liquidação no MCP da CCEE, as quais, como já explicado alhures, não são objeto de verificação no presente lançamento.

Tais documentos em nada influenciam o caso em tela, razão pela qual não há necessidade de novas diligências, devendo ser afastado o argumento da Defesa

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulações do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 175/190 e 297, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

P