

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.435/19/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000725147-26  
Impugnação: 40.010144484-41, 40.010144482-89 (Coob.), 40.010144481-06 (Coob.), 40.010144483-60 (Coob.)  
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.  
IE: 367219883.03-70  
Paulo Prignolato (Coob.)  
CPF: 085.379.378-60  
Tito Botelho Martins Júnior (Coob.)  
CPF: 501.888.956-04  
Valdecir Aparecido Botassini (Coob.)  
CPF: 077.067.558-19  
Proc. S. Passivo: Renato Lopes da Rocha/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DIRETOR – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição dos Coobrigados (diretores da empresa autuada) para o polo passivo da obrigação tributária com base no art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, 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 contratada (observado o rateio de cargas), sendo necessário o estorno proporcional do crédito referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais. Infração apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pela Câmara de Julgamento, de modo a que seja considerado, como índice de estorno de crédito, o percentual equivalente à divisão da parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais pelo total de energia (MWh) informada nesses mesmos documentos.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Acusação fiscal de saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, por encerramento do diferimento do ICMS nas entradas de energia elétrica, e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Exigências canceladas pelo Fisco após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Infração não caracterizada.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

No lançamento originalmente formalizado, a autuação versava sobre a acusação fiscal de realização de saídas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo realizado no período de outubro a dezembro de 2012.

Em face de tal imputação, as exigências foram segregadas da seguinte forma:

a) saídas desacobertas apuradas em decorrência de entradas tributadas de energia elétrica (proporcionalidade): as exigências referiam-se ao valor do estorno do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

b) saídas desacobertas apuradas em decorrência de entradas de energia elétrica recebida com diferimento do ICMS (proporcionalidade): as exigências referiam-se ao ICMS apurado, exigido em função do encerramento do diferimento do imposto, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O presente processo resultou do desmembramento do Auto de Infração nº 01.000647213-78, tendo como objetivo a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos diretores da companhia à época dos fatos geradores (01/10/12 a 31/12/12), com fulcro no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 584/638 e 732/751, respectivamente, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 783/803 e 804/825.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 832/833, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestações da Autuada (fls. 836/840 e 850/853), oportunidade em que acosta aos autos a mídia eletrônica de fl. 848; (ii) réplica fiscal (fls. 854/857); (iii) diligência (fls. 859/860); (iv) **retificação do crédito tributário**, nos termos dos demonstrativos de fls. 863/868; (v) reabertura do prazo original de 30

(trinta) dias aos Sujeitos Passivos, para aditamento ou apresentação de nova impugnação ou para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis (fl. 869); (vi) novo pronunciamento da Autuada (fls. 874/911); (vii) tréplica fiscal (fls. 1.009/1.013).

**Com a retificação do crédito tributário, o presente lançamento passou a versar, exclusivamente, sobre aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária (créditos de energia em valor superior à energia efetivamente contratada), no período de outubro a dezembro de 2012.**

As exigências passaram a ser equivalentes ao valor do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1.015/1.045, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, quanto à prejudicial de mérito, pelo não reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 863/868, com a seguinte retificação adicional: utilizar como índice de estorno de crédito o resultado da divisão da quantidade excedente de energia pela quantidade total de energia elétrica consignada nas notas fiscais de entrada, incluindo o PROINFA, no mesmo período de apuração.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares:**

### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento - “Arbitramento em Descompasso com o Art. 148 do CTN”:**

A Impugnante afirma que o Fisco adotou “*o equivocado procedimento de arbitramento do valor da energia elétrica, que não se deu dentro dos limites da autorização contida no art. 148 do CTN*”, uma vez que arbitrou, como valor da energia por ela recebida sem documentação fiscal, o Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), relativo aos períodos de outubro a dezembro de 2012.

A seu ver, “*a utilização do PLD médio não tem autorização legal, nem mesmo corresponde aos critérios emitidos pela CCEE, sem prejuízo de que não guarda qualquer relação com as peculiaridades do setor energético*”.

A Impugnante aduz ainda que “*o PLD é um valor determinado semanalmente para cada patamar de carga com base no Custo Marginal de Operação, limitado por um preço máximo e mínimo vigentes para cada período de apuração e para cada submercado. Os intervalos de duração de cada patamar são determinados para cada mês de apuração pelo ONS e informado à CCEE, para que sejam considerados nas liquidações financeiras na CCEE*”.

Neste sentido, acrescenta que “*se o PLD é apurado semanalmente de acordo com o mercado, então a adoção do PLD médio (i) cria preço não aprovado e previsto nas regras da CCEE, de modo que (ii) torna o lançamento eivado de nulidade, por violação ao princípio da legalidade*”.

Pondera que o Fisco não poderia alegar que “*não teria outra forma de calcular os valores que alega serem devidos, pois, reitere-se, o PLD é divulgado toda semana. Como a autuação fora lavrada no ano de 2016, já se poderia conferir com exatidão o PLD aplicável aos supostos fatos geradores ocorridos nos meses dos anos de 2011 e 2012*” e complementa afirmando que “*se a base de cálculo é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao destinatário final e se o PLD é divulgado semanalmente, não é autorizado ao Fisco estadual presumir ou criar nova metodologia ao ‘inventar’ um valor de PLD médio*”.

Afirma, ainda, que “*o auto de infração em testilha não teceu uma linha sequer que tentasse justificar o cabimento do arbitramento, isto é, porque as informações, as notas fiscais, documentos apresentados na fase de fiscalização e os registros contábeis das operações com energia elétrica nos anos de 2011 e 2012 não merecem fé ou são inidôneos*”.

Conclui, portanto, que “*é patente a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista (i) que não há motivação ou justificativa para a adoção do arbitramento e (ii) a adoção do PLD médio é incompatível com as regras regulatórias da CCEE, a qual emite relatório consolidado com todas as informações para liquidação financeira no Mercado de Curto Prazo, valoradas ao PLD correto, 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.

Conforme relatado, o presente processo resultou do desmembramento do Auto de Infração nº 01.000647213-78, que versava sobre entradas e saídas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Porém, para restringir a responsabilidade solidária dos diretores da companhia aos respectivos períodos em que detiveram poderes de administração, o Fisco desmembrou o processo supracitado (01.000647213-78) em 04 (quatro) PTAs, distintos, a saber: PTAs nºs 01.000647213-78, **01.000725147-26 (presente processo)**, 01.000744810-27 e 01.000734062-26, este último extinto integralmente, com fulcro no art. 106, inciso II, do CTN, por se tratar de cobrança exclusiva de majoração de multa isolada por reincidência, em função da revogação dos dispositivos legais que autorizavam a referida majoração.

No caso específico deste PTA, o desmembramento teve como objetivo a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos diretores da companhia à época dos fatos geradores (01/10/12 a 31/12/12), com fulcro no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A avaliação contraditória está plenamente garantida no presente processo administrativo, inexistindo, portanto, qualquer violação ao art. 148 do CTN, devendo-se destacar que, embora tenha contestado o arbitramento, a Impugnante não apresentou qualquer valor que pudesse contraditar os preços arbitrados pelo Fisco.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lado outro, há que se destacar que a Impugnante se equivoca ao afirmar que o presente lançamento não motiva o arbitramento do valor da energia desacobertada de documentação fiscal, pois, dentre os vários dispositivos legais arrolados no Auto de Infração, encontram-se relacionados o art. 53, inciso III e o art. 54, incisos V e IX, ambos do RICMS/02, que autorizam o arbitramento em casos da espécie, *verbis*:

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**.

(Destacou-se).

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

[...]

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

[...]

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

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com os dispositivos supra, quando a operação ou prestação forem realizadas sem a emissão do documento fiscal, os valores serão arbitrados pelo Fisco, levando em consideração o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados no mercado da região onde ocorrer o fato gerador (Submercado Sudeste, no presente caso), sendo exatamente este o procedimento adotado pelo Fisco, conforme demonstrado às fls. 182/184.

Inexiste, portanto, como já afirmado, qualquer ofensa ao art. 148 do CTN, com tenta fazer crer a Impugnante.

Não merece prosperar, também, a alegação da Impugnante de que o PLD (Preço de Liquidação das Diferenças) não guarda qualquer relação com as peculiaridades do setor energético.

O PLD é o preço a ser divulgado pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), calculado antecipadamente, com periodicidade máxima semanal e com base no custo marginal de operação, limitados por preços mínimo e máximo, vigente para cada período de apuração e para cada submercado, pelo qual é valorada a energia comercializada no Mercado de Curto Prazo.

Por disposição do Convênio ICMS nº 15/07 c/c art. 53-H do Anexo IX do RICMS/02, a CCEE fica obrigada a repassar todas as informações pertinentes a energia elétrica para os Fiscos estaduais por meio de relatórios mensais.

Confira-se:

Convênio ICMS nº 15/07

Cláusula quarta A CCEE elaborará relatório fiscal a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e para cada apuração e liquidação do MCSD, que conterà, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

a) o Preço de Liquidação das Diferenças - PLD da CCEE, para cada submercado e patamar de carga, em relação a cada período;

[...]

§ 1º O relatório fiscal, relativo à liquidação no Mercado de Curto Prazo, deverá ser enviado, por meio eletrônico de dados, para o Fisco de cada unidade federada, no prazo de 10 (dez) dias, contados da liquidação ou da solicitação.

(Grifou-se).

-----  
RICMS/02 - ANEXO IX

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 53-H - A cada liquidação, a CCEE elaborará relatório fiscal que conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

a - o preço da CCEE, para cada submercado e patamar de carga, em relação ao período abrangido pela liquidação;

[...]

d - notas explicativas de interesse do Fisco.

Foram exatamente os PLDs presentes nesses relatórios (fls. 182/184) que foram utilizados pelo Fisco para arbitrar os valores do MWh da energia elétrica, respeitando os preceitos da legislação tributária estadual.

Não há qualquer ilegalidade na utilização do PLD médio, 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.

Por fim, resta acrescentar que o presente Auto de Infração, ao contrário da afirmação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA - Decreto nº 44.747/08), especialmente aqueles disciplinados em seu art. 89, contendo a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles referentes às penalidades cominadas, tanto é que a Impugnante, em sua defesa apresentada, demonstra inteiro conhecimento da infração que lhe foi imputada.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento - "Alteração do Fator Temporal para Conhecimento da Suposta Exposição da Empresa no Mercado de Curto Prazo":**

A Impugnante relata, consoante as informações contidas no PTA nº 01.000647213-78 e termo de verificação originário, que os montantes relativos ao seu consumo efetivo de energia elétrica foram obtidos nos relatórios emitidos pela CCEE.

Salienta, porém, que tais relatórios somente são emitidos pela CCEE após a ocorrência do fato gerador do ICMS (aquisição e consumo de energia elétrica), o que significa dizer que somente se tem conhecimento da exposição ou não em momento seguinte, isto é, quando a CCEE analisa as operações (montante de energia elétrica registrada x efetivo consumo) do agente e confirma se houve caracterização de posição credora (alienação de energia) ou devedora (aquisição de energia).

Acrescenta que somente se confirmada a caracterização da posição devedora com base no relatório da CCEE é que o agente deve emitir a nota fiscal de

entrada e, ato contínuo, recolher o ICMS devido, ou seja, até a emissão do relatório da CCEE com a divulgação da posição devedora não há mora no cumprimento de obrigação tributária pelo agente.

Cita, a título de exemplo, o consumo registrado no mês de dezembro de 2012, que foi conhecido somente na oportunidade da emissão do relatório da CCEE, ocorrida em 04/02/13, e reitera que, antes da emissão do relatório da CCEE, não se pode falar em mora no cumprimento de qualquer espécie de obrigação tributária, pois ainda não se conhece se há exposição ou posição credora, que implicaria na emissão de nota fiscal de saída, motivo pelo qual não poderia ser imputada a posição de devedor em mora quando sequer se tem conhecimento se houve aquisição de energia elétrica, o que somente vem a ser conhecido com a divulgação do relatório da CCEE.

Destaca que, no presente caso, o Fisco ignorou a existência deste lapso temporal entre o consumo de energia e a emissão do relatório da CCEE, momento em que foi conhecido o montante efetivamente por ela consumido, tendo calculado os juros e acréscimos legais a partir do mês de suposta aquisição de energia, e não a partir dos relatórios da CCEE que apresentam posição devedora.

Argui, dessa forma, a nulidade do Auto de Infração, por uma suposta ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que estariam sendo exigidos juros e acréscimos legais a partir de marco temporal inapropriado, o que configuraria majoração ilegal da exigência fiscal.

No entanto, conforme será demonstrado na análise de mérito da presente lide, o levantamento quantitativo de energia elétrica não tem nenhuma relação com as posições devedoras ou credoras do agente no âmbito da CCEE, relativas às liquidações das diferenças (sobras e déficits) inerentes às operações no Mercado de Curto Prazo (MCP).

Com efeito, as obrigações principal e acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes do ICMS em relação às posições (credoras ou devedoras) que assumirem nas liquidações das operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE são disciplinadas pelo art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 c/c Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 (efeitos até 31/12/16)<sup>1</sup>.

De acordo com o art. 53-F, caput e inciso I e II do Anexo IX do RICMS/02, nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, o agente emitirá nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, relativamente às diferenças apuradas: (i) pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo ou (ii) pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo.

Portanto, com relação às posições devedoras ou credoras no MCP, o ICMS devido pelas entradas de energia (posição devedora) ou o ICMS a ser estornado (posição credora) **realmente é recolhido ou glosado no mês em que ocorre a liquidação financeira** (emissão do relatório da CCEE – Pré-fatura).

<sup>1</sup> A partir de 01/01/17 passou a vigorar a Resolução nº 4.956/16, que revogou a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09.

Por sua vez, o procedimento relativo ao levantamento quantitativo de energia elétrica é regido por dispositivo legal próprio, no caso o art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, de acordo com o qual, em apertada síntese, os fornecedores de energia elétrica contratados devem observar o seguinte:

- emitir as respectivas notas fiscais de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento do contratante;
- adotar, como base de cálculo da operação, 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, 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 seja, as entradas de energia com notas fiscais, em MWh, devem corresponder, observada a distribuição de cargas, por ponto de consumo, à energia contratada.

Logo, ocorrendo diferenças, positivas ou negativas, no levantamento quantitativo, como ocorreu no caso presente, presume-se, salvo prova em contrário, que o fornecedor de energia emitiu notas fiscais, nos respectivos meses de competência, em quantidades superiores ou inferiores à energia contratada.

Nesse caso, o valor do ICMS a recolher ou parcela do crédito a ser estornada, relativamente às quantidades inferiores ou superiores de energia consignadas nas notas fiscais emitidas, quando confrontadas com as quantidades efetivamente contratadas, será exigido ou glosada no mês de competência a que se referirem as respectivas notas fiscais (mês a que se referir a nota fiscal).

Assim, **não há que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN**, por supostas exigências indevidas de juros e acréscimos legais a partir de marco temporal inapropriado, pois, como visto, as irregularidades apuradas em levantamentos quantitativos de energia elétrica **não têm qualquer relação** com posições devedoras ou credoras (posições financeiras) assumida pelo agente nas liquidações financeiras das operações com energia no MCP da CCEE.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

### **Das Questões de Cunho Constitucional:**

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

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

**Do Mérito**

**Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário:**

A Autuada relata que, em 11/08/17, “recebeu a primeira intimação relativa ao presente auto de infração, apontando que teria realizado saídas desacobertas de energia elétrica desacobertas de notas fiscais, o que justificava o encerramento do diferimento do ICMS, e que deveria ser realizado o respectivo estorno do crédito de ICMS relativo às entradas de energia elétrica”.

Salienta que “apresentou a respectiva impugnação, defendendo-se daquela acusação de realizar saída de energia elétrica desacoberta de nota fiscal, bem como de ter deixado de estornar os créditos de ICMS em decorrência do encerramento do diferimento do respectivo imposto”.

Destaca que, após a diligência de fls. 859/860, determinada pela Assessoria do CCMG, o Fisco acabou por retificar a fundamentação legal do lançamento, nos seguintes termos:

“Retificação do Relatório do Auto de Infração – Irregularidades Apuradas e Exigências: ao invés de saídas desacobertas de documentação fiscal, leia-se apuração de quantidades de energia elétrica acobertadas por documento fiscal superiores ao consumo registrado.

Reformulação parcial do crédito tributário, para exclusão das exigências vinculadas ao encerramento do diferimento.”

Ressalta que “tanto a fiscalização reconheceu que se tratava de nova fundamentação que concedeu o prazo de 30 (trinta) dias para que a Impugnante apresentasse nova defesa administrativa”.

Acrescenta que, “uma vez que houve radical mudança na fundamentação do lançamento de ofício, está claro que estamos diante de um novo lançamento, o que implica a obrigação de recontar o prazo decadencial do lançamento”, momento em que pondera que, “uma vez que a fiscalização reconhece que não houve saída de energia elétrica desacoberta de nota fiscal, claro está que aquele primeiro lançamento foi cancelado. O novo lançamento, com fundamentação totalmente diferente, é um novo auto, ainda que nos mesmos autos do processo administrativo anterior. Não se trata de mera continuação”.

Requer, dessa forma, o reconhecimento da decadência da totalidade do crédito tributário relativo ao exercício de 2012 (outubro a dezembro de 2012).

No entanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, **não houve alteração do critério jurídico** no presente caso, pois o Fisco retificou o lançamento, após a diligência de fls. 859/860, com fulcro no art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - impugnação do sujeito passivo;

Esclareça-se que, nos casos em que o agente da CCEE possui o perfil exclusivo de consumidor livre, havendo emissão de notas fiscais com quantidades de energia elétrica superiores às efetivamente contratadas, constata-se apenas o aproveitamento de créditos de ICMS em valores superiores ao admitido pela legislação, no tocante à parcela excedente do imposto destacada no documento fiscal.

No entanto, quando o agente possui o perfil de autoprodutor ou comercializador de energia elétrica, as diferenças positivas entre as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entrada em relação às quantidades efetivamente contratadas podem ter origem em saídas da mesma energia desacobertas de documentação fiscal, sendo necessário, nesse caso, que existam contratos de venda registrados na CCEE, sem que tenha havido a emissão da documentação fiscal correspondente.

Após a diligência determinada pela Assessoria do CCMG, foi verificado que não havia contratos de venda registrados na CCEE nos meses outubro a dezembro de 2012, por isso a exclusão da acusação de saídas de energia elétrica desacobertas de documento fiscal e exclusão das parcelas vinculadas ao encerramento do diferimento.

Com isso, a acusação fiscal se restringiu a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, com relação à parcela excedente do ICMS destacado nos respectivos documentos fiscais, na proporção das entradas de energia tributadas (fl. 09), **estorno este que já fazia parte do lançamento original, cujo valor permaneceu o mesmo**, o que pode ser verificado mediante simples confronto dos demonstrativos acostados às fls. 10 e 865, colunas “BC Estorno Crédito” e “Estorno de Crédito”.

Há que se destacar, ainda, que o art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, que determina a penalidade aplicável para os casos de aproveitamento de créditos em desacordo com a legislação tributária, estava devidamente capitulado no Auto de Infração original, tendo sido citado, também, no respectivo relatório.

Como o Auto de Infração foi originalmente formalizado dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN e não tendo havido modificação da acusação fiscal, em relação aos valores remanescentes inerentes, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo aos meses de outubro a dezembro de 2012.

Acrescente-se que o crédito tributário sofreu decréscimo em seu valor global após a sua retificação, conforme demonstrativos acostados às fls. 11 e 866. Portanto, nos termos previstos no art. 120, § 2º, do RPTA (Decreto nº 44.747/08), sequer seria necessária a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de nova impugnação, e sim de 10 (dez) dias para aditamento da defesa.

Confira-se:

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

Logo, a concessão de tal prazo (30 dias) não significa, como quer fazer crer a Impugnante, que o Fisco tenha reconhecido uma suposta nova fundamentação do Auto de Infração.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos meses de outubro a dezembro de 2012.

### **Da Irregularidade Apurada:**

Conforme relatado, com o desmembramento efetuado, a presente autuação passou a versar, exclusivamente, sobre o aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária (créditos de energia em valor superior à energia efetivamente contratada), no período de outubro a dezembro de 2012.

As exigências passaram a ser equivalentes ao valor do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Há que se ressaltar, inicialmente, 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, as irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos de energia elétrica têm por objetivo precípuo verificar se as notas fiscais emitidas pelos fornecedores de energia estão de acordo com as quantidades de energia constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, nos termos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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:

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 Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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.

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

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

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

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

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

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

§ 2º Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente fornecedor emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo de cada estabelecimento, ainda que não identificada no contrato, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente entre estabelecimentos de sua titularidade.

Efeitos de 26/01/2007 a 31/03/2008

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

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

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

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

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

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA = DÉFICIT DE ENERGIA  
OU

TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA + ENTRADA/DÉFICIT = 0  
OU

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:

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

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:

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

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.

Caso o agente comercialize energia elétrica, uma parte ou a totalidade da diferença positiva pode ser decorrente, também, de saídas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal.

Nesse caso, é necessário que se demonstre que o agente possui contratos de vendas registrados na CCEE, para os quais não tenham sido emitidas as notas fiscais correspondentes, o que **não** é o caso do presente processo.

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 principal e acessórias inerentes ao resultado da liquidação **financeira** das diferenças (posições financeiras credoras ou devedoras), nos termos estabelecidos no dispositivo legal próprio, a saber, art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

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 inexistente duplicidade 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” feitos pelo Fisco na coluna “Ajuste Quantidade Contabilizada Carga”, das planilhas acostadas às fls. 08 e 863, onde são **subtraídas** as sobras de energia e acrescidos os déficits (em valores positivos) 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, para as diferenças quantitativas positivas indicadas na planilha acostada à fl. 863, relativas aos meses de outubro a dezembro de 2012, foi exigido o ICMS indevidamente apropriado, referente à parte excedente da energia elétrica que não ingressou efetivamente no estabelecimento, acrescido da Multa Isolada prevista no art. 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;

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

• **Inexistência de fato gerador do ICMS na remessa de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica:**

A Impugnante relata, inicialmente, que a segunda infração que teria sido verificada pelo Fisco quando da lavratura do Auto de Infração nº 01.000647213-78 (lançamento originário) também sustenta a ausência de pagamento do ICMS sobre as operações com diferimento, nos seguintes termos:

“2. APURAÇÃO DE SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. NO CASO DE SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS EM DECORRÊNCIA DE ENTRADAS TRIBUTADAS, FOI FEITO O ESTORNO DO CRÉDITO MEDIANTE EXIGÊNCIA INTEGRAL NO AI, COBRADA A MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50%, CAPITULADA NO ARTIGO 56, INCISO II E A MULTA ISOLADA DE 50% SOBRE O VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE UTILIZADO, CAPITULADA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI DA LEI 6.763/75. VISUALIZAÇÃO NO ANEXO 3 POR MEIO DA DENOMINAÇÃO “SAÍDA DESACOBERTADA – ESTORNO DE CRÉDITO”. NO CASO DE SAÍDAS DESACOBERTADAS APURADAS EM DECORRÊNCIA DE ENTRADAS DIFERIDAS, FOI COBRADO O ICMS EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO E MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50%, CAPITULADA NO ARTIGO 56, INCISO II DA LEI 6.763/75. VISUALIZAÇÃO NO ANEXO 3 POR MEIO DA DENOMINAÇÃO “SAÍDA DESACOBERTADA – ICMS “

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

Ato contínuo (fls. 608/619), a Impugnante sustenta e requer, através de um longo arrazoado, que seja reconhecida a inexistência de fato gerador do ICMS (transferência de titularidade) relativamente à energia elétrica oriunda da (a) Votorantim Metais Zinco S/A – CNPJ nº 42.416.651/0006-11, (b) Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava – CNPJ nº 00.139.155/0003-75 e (c) Consórcio Capim Branco Energia – CNPJs 04.569.007/0002-60 e 04.569.007/0003-41, com o consequente cancelamento das respectivas exigências fiscais (energia elétrica recebida com diferimento do ICMS pela Impugnante).

No entanto, tais argumentos não serão aqui analisados, pois, conforme já relatado, após a diligência de fls. 859/860, inexistente acusação fiscal de saídas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, assim como inexistente qualquer exigência de ICMS decorrente do encerramento do diferimento, em razão dessas saídas desacobertas.

Como já salientado, após a retificação do crédito tributário, **o presente lançamento passou a versar, exclusivamente, sobre aproveitamento de crédito** de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária (créditos de energia em valor superior à energia efetivamente contratada), no período de outubro a dezembro de 2012.

Inexistindo a acusação de saídas desacobertas e o consequente encerramento do diferimento da energia elétrica recebida a esse título, os argumentos da Impugnante tornaram-se prejudicados, por perda de objeto.

De toda forma, cabe lembrar que a Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02 são absolutamente claros ao estabelecerem a ocorrência do fato gerador do ICMS nas saídas de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

LC nº 87/96

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

### • Existência de perdas técnicas na transmissão e distribuição de energia elétrica:

A Impugnante registra que há uma perda técnica no transporte da energia do produtor até o consumidor, que ocorre nas linhas de transmissão e que é normal ao próprio transporte, sendo reconhecida pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

Afirma, nesse sentido, que quando contrata a CEMIG para fazer o transporte de energia elétrica, é considerado normal que haja uma perda nesse transporte e que a quantidade de energia elétrica que entra no estabelecimento da Impugnante será menor do que aquela comprada do produtor.

Quanto a esse argumento, mister se faz relembrar, inicialmente, como é feito o cálculo das sobras e déficits de energia (do agente), de acordo com os dados informados pela CCEE (vide fl. 06).

PERÍODO	TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA (MWh)	CONSUMO DO AGENTE (MWh)	CONTABILIZAÇÃO AGENTE (MWh)	% CARGA	CONTABILIZAÇÃO CARGA
	A	B	C = A - B	D	E = D X C
out-12	87.918,82	119.477,91	-31.559,09	54,33%	-17.146,05
nov-12	68.845,50	106.018,45	-37.172,95	57,41%	-21.340,99
dez-12	90.501,14	110.809,07	-20.307,93	54,16%	-10.998,77

Conforme ilustrado no quadro acima, do total da energia contratada pelo agente (contratos bilaterais registrados na CCEE), em MWh, promove-se a subtração da energia consumida pelo mesmo agente. Esses dados são extraídos de relatórios da CCEE (Pré-Faturas).

Resultados negativos apurados significam **deficits** de energia, ou seja, o consumo superou o total da energia contratada. Por sua vez, resultados positivos, revelam **sobras** de energia, vale dizer, o consumo foi inferior ao total da energia contratada, devendo-se destacar que essas sobras e déficits, bem como o consumo do agente, serão posteriormente confrontados, no levantamento quantitativo, com os totais de energia, em MWh, consignados nos documentos fiscais, para verificação de eventuais entradas ou saídas de energia desacobertas de documentação fiscal.

Essas sobras e déficits, que serão objeto de liquidação das diferenças no mercado de curto prazo da CCEE, são **resultados efetivos** (sobras ou déficits físicos de energia), isto é, **não** contemplam nenhuma perda, pois 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 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:

<sup>2</sup> Disponível em:

[https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos\\_menu\\_lateral/regras?\\_adf.ctrl-state=13j7xf6jdo\\_1&\\_afLoop=332284900963942#!%40%40%3F\\_afLoop%3D332284900963942%26\\_adf.ctrl-state%3D13j7xf6jdo\\_5](https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/regras?_adf.ctrl-state=13j7xf6jdo_1&_afLoop=332284900963942#!%40%40%3F_afLoop%3D332284900963942%26_adf.ctrl-state%3D13j7xf6jdo_5)

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:

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

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, §§ 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.

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 perda ocorrido até o seu estabelecimento, 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 (energia contratada – consumo) 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% (cinquenta por cento) para os consumidores (neste caso, a Autuada) e 50% (cinquenta por cento) 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 (DRI - Divulgação de Resultados e Informações - relatório CFZ004 - Consumo), 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 compõem 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 (dez) 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.

• **Notas Fiscais Supostamente não Consideradas pelo Fisco:**

A Impugnante alega que o Fisco desconsiderou diversas notas fiscais no levantamento realizado que reduziriam substancialmente o valor do ICMS exigido na presente autuação.

Apresenta, nesse sentido, planilhas comparativas com os seus dados e os utilizados pelo Fisco, relativos às quantidades de energia adquiridas dos fornecedores “Votorantim Energia (Votener)” e “Usina Hidrelétrica de Igarapava” (fl. 625).

Afirma que, mediante a simples comparação demonstradas nas referidas planilhas, fica evidente que o Fisco desconsiderou os reais montantes de aquisição de energia elétrica, todas lastreadas por notas fiscais emitidas pelos fornecedores supracitados.

Apresenta outra planilha que comprovaria todos os equívocos realizados no levantamento efetuado pelo Fisco (fl. 627), ressaltando, no entanto, que, para apuração das diferenças por ela apontadas, realizou o cotejo dos montantes declarados por fornecedor/gerador e as notas fiscais registradas, bem como aquelas apuradas por meio dos relatórios emitidos pela CCEE, determinando sua **posição credora ou devedora**, no período, cujos montantes declarados foram inferiores ou superiores ao efetivo consumo verificado no estabelecimento.

Como já afirmado em outras oportunidades, 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, isto é, **não tem qualquer relação com os montantes das posições credoras ou devedoras** da Impugnante junto à CCEE no período objeto da autuação.

Assim, a última planilha apresentada pela Impugnante (fl. 627), além de conter dados que não se referem ao período objeto da presente autuação, **não tem o condão de refutar o levantamento efetuado pelo Fisco**, mesmo porque até mesmo os dados inseridos no campo “Dados da Fiscalização” não se referem ao quantitativo propriamente dito, e sim às bases de cálculo apuradas relativos ao ICMS a ser estornado.

Para refutar o levantamento quantitativo propriamente dito, a Impugnante deveria apresentar eventuais erros do Fisco em relação aos dados quantitativos da energia elétrica adquirida dos fornecedores “Campos Novos”, “Votener”, “Capim Branco (CNPJ final 0002-60)”, “Capim Branco (CNPJ final 0003-41)”, “Igarapava”, “VMZ” e até mesmo do PROINFA.

Não obstante tal fato, visando afastar qualquer dúvida sobre o resultado final do levantamento quantitativo, após as retificações efetivadas, a Assessoria do CCMG decidiu exarar o despacho interlocutório de fls. 832/833, com o seguinte teor:

“Considerando-se que o feito fiscal se refere a levantamento quantitativo de energia elétrica, realizado nos exercícios de 2011 e 2012 (PTAs n°s 01.000647213-78, 01.000744810-27 e 01.000725147-26).

Considerando-se que a contestação de levantamento quantitativo somente se faz mediante **indicação precisa dos erros detectados** e/ou **apresentação de novo levantamento evidenciando** e justificando eventuais inconsistências no levantamento fiscal.

Considerando-se que as informações, esclarecimentos e documentos juntados por essa Empresa, **após a retificação do crédito tributário** efetivada no PTA original n° 01.000647213-78, foram refutados pelo Fisco, pelas razões expostas nas manifestações fiscais de cada processo.

Considerando-se o pleito dessa Empresa no sentido de *“realização de diligência com a finalidade de esclarecer fatos materiais, necessários ao correto julgamento do lançamento tributário, em linha com o princípio da verdade material, segundo o qual é dever da administração tributária investigar os fatos em detrimento de formalidades, de modo a resguardar a legalidade de sua atuação”*.

Considerando-se, no mesmo sentido, que essa Empresa requer *“a conversão do feito em diligência para que a Impugnante possa esclarecer a realidade dos fatos equivocadamente depreendida pela fiscalização, assim como para que a fiscalização possa indicar objetivamente porque não considerou os documentos apresentados pela Impugnante”*.

Considerando-se, por fim, que os prazos previstos nos artigos 16 e 157, § 2º, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08, podem ser insuficientes para o cumprimento das medidas a seguir solicitadas.

**Decide** a Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos artigos 146 e 147 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n° 44.747/2008 c/c Deliberação n° 04/08, do CC/MG, em exarar *Despacho Interlocutório* para que o Sujeito Passivo, no prazo de **30 (trinta) dias**, cumpra o abaixo solicitado:

1. Favor apontar, objetivamente, eventuais erros existentes no levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco, relativo à energia elétrica (erros nas entradas, no consumo de energia, na forma de rateio de cargas, etc.).

2. Se necessário for, favor elaborar levantamento quantitativo próprio, nos mesmos moldes daquele efetuado pelo Fisco, apontando, com precisão, com lastro em documentação hábil, as eventuais incorreções no levantamento fiscal.

3. De acordo com os dados provenientes da CCEE, em todo os períodos objeto da autuação, compreendendo os exercícios de 2011 e 2012, essa Empresa possuía contratos de fornecimento de energia elétrica firmados com a Cemig Geração e Transmissão S.A., CNPJ nº 06.981.176/0001-58.

No entanto, no levantamento realizado pelo Fisco não consta nenhuma entrada de energia elétrica, acobertada por nota fiscal de emissão da “CEMIG”.

Indaga-se: há notas fiscais de entrada de energia elétrica provenientes da CEMIG, inerentes ao período autuado, que deveriam compor o levantamento quantitativo? Em caso positivo, favor acostar aos autos cópias das respectivas notas fiscais.

4. Favor prestar outros esclarecimentos, se necessários forem.

5. Anexar aos autos mídia eletrônica (CD) contendo os arquivos relativos às providências solicitadas (favor utilizar arquivos com extensão “DOC/DOCX” ou “XLS”, conforme o caso).

Em seguida, vista ao Fisco.

Observação: este interlocutório é comum aos PTAs nºs 01.000647213-78, 01.000744810-27 e 01.000725147-26”

Atendendo à solicitação, a Impugnante salienta, quanto ao item 1, que “os valores verificados podem não se exatamente coincidentes visto que há uma perda técnica no transporte da energia do produtor até o consumidor, que ocorre nas linhas de transmissão e/ou distribuição e que é normal nessa atividade, sendo reconhecida pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL”.

Afirma, nesse sentido, que quando contrata a CEMIG para distribuir a energia elétrica, há uma perda nesta distribuição, acarretando um registro da quantidade de energia elétrica que entra em seu estabelecimento seja menor que aquele comprado do produtor.

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

Com relação ao item 3, a Impugnante informa que “*não adquiria energia elétrica da Cemig Geração e Transmissão S.A., CNPJ nº 06.981.176/0001-58, razão pela qual não tem nenhuma nota fiscal de entrada para apresentar em relação a este tópico*” e acrescenta que “*a indicação da Cemig Geração e Transmissão S.A., CNPJ nº 06.981.176/0001/58 pela CCEE decorre do fato de ambas as empresas participarem nos empreendimentos consorciais denominados Igarapava, Capim Branco I e II. Desta forma, para atendimento de requisitos regulatórios a empresa Cemig Geração e Transmissão S.A. registrou, perante a CCEE, a parcela de energia gerada por meio do Consórcio Igarapava destinada ao estabelecimento consumidor da Impugnante. Note que tal registro não implica em operação comercial de compra e venda de energia entre a Impugnante e a Cemig Geração e Transmissão S.A.*”.

Com relação ao item 2, a Impugnante apresenta a planilha inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 848, relativa aos exercícios de **2011 e 2012**, onde estariam indicadas as supostas diferenças entre os seus dados e aqueles utilizados pelo Fisco, cujos dados, inerentes ao período de outubro a dezembro de 2012, estão abaixo reproduzidos (os dados hachurados seriam os representativos das alegadas diferenças):

PERÍODO	QUANTIDADE DE ENERGIA EM MWh						
	Campos Novos	Votener	Capim Branco (0002-60)	Capim Branco (0003-41)	Igarapava	VMZ	PROINFA (A)
out/12	0,00	26.101,53	8.692,52	7.588,87	19.577,31	2.752,41	702,38
nov/12	12.472,03	10.363,57	9.749,97	8.736,33	18.931,53	0,00	709,53
dez/12	12.984,54	16.753,75	5.666,07	4.639,48	19.465,76	0,00	695,54

Esclareça-se, inicialmente, que **as questões afetas ao exercício de 2011 e ao período de janeiro a setembro de 2012 não serão aqui analisadas**, pois, como afirmado em outras oportunidades, o presente lançamento se restringe ao exercício de **2012**, mais precisamente ao período de outubro a dezembro de 2012.

Confrontando-se os dados apresentados pela Impugnante, em atenção ao interlocutório (vide planilha “**Doc. 05 – Confronto Bases**” – CD – fl. 848), com aqueles referentes ao levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco (fl. 09), verifica-se que **os dados do Fisco são aqueles que refletem a realidade dos fatos**, pois são exatamente iguais às quantidades de energia, em MWh, informadas nas respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor “Usina Hidrelétrica Igarapava”.

**ENERGIA FORNECIDA (MWh)  
FORNECEDOR: IGARAPAVA**

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS DAS NFs	FL. AUTOS	DADOS IMPUGNANTE
out/12	19.150,69	19.150,69	310	19.577,31
nov/12	18.485,09	18.485,09	311	18.931,53
dez/12	19.076,54	19.076,54	312	19.465,76

Com relação aos demais fornecedores (“Campos Novos”, “Votener”, “Capim Branco – (0002-60)”, “Capim Branco – (0003-41)”, “VMZ” e PROINFA), os dados da Impugnante coincidem com aqueles lançamentos pelo Fisco em seu levantamento quantitativo, o que pode ser observado mediante simples confronto da planilha elaborada pela Impugnante (CD/DVD – fl. 848) com aquela utilizada pelo Fisco em seu levantamento (fl. 08).

Por fim, cabe lembrar que as questões relativas às alegadas perdas técnicas já foram analisadas no tópico anterior, sendo desnecessários, pois, maiores comentários sobre a matéria.

### **2.3. Adequação do Crédito Tributário:**

A Fiscalização realizou o cálculo do estorno de crédito de forma mensal, multiplicando as diferenças positivas da coluna E do Anexo 2 (que representam energia elétrica escriturada na EFD sem correspondente contrato bilateral de aquisição registrado junto à CCEE) pelo valor do PLD médio de cada mês.

Contudo, esse cálculo conduz a um valor de estorno de crédito dissociado do efetivo crédito aproveitado pelo Contribuinte quando do registro das notas fiscais de entrada de energia elétrica.

O que deve ser estornado é o crédito de ICMS vinculado à parcela excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais, ou seja, o crédito vinculado às quantidades positivas de MWh da Coluna E do Anexo 3 (fl. 08), que representam exatamente o excesso de notas fiscais de entrada em relação ao total de contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica registrados junto à CCEE.

Assim, os valores positivos da coluna E devem ser divididos pelo total de notas fiscais de entradas de energia elétrica tributadas escrituradas na EFD para o período, de forma a se encontrar o percentual equivalente à parcela excedente de energia em relação às entradas totais, incluindo as entradas do PROINFA, conforme abaixo demonstrado:

PERÍODO	TOTAL DE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA - INCLUINDO PROINFA (MW)	PARCELA EXCEDENTE DE ENERGIA	PERCENTUAL DE ESTORNO DE CRÉDITO
	A		
out/12	64.988,40	17.225,29	26,51%
nov/12	60.516,53	20.988,03	34,68%
dez/12	59.815,92	10.796,79	18,05%

Apurados os percentuais, eles devem ser aplicados sobre o total de créditos decorrentes das entradas de energia elétrica escriturado na EFD em cada período de apuração, para fins de levantamento dos valores a serem glosados.

### **2.5. Da Sujeição Passiva:**

Conforme relatado, o presente processo resultou do desmembramento do Auto de Infração 01.000647213-78, tendo como objetivo a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos diretores da companhia à época dos fatos geradores (01/10/2012 a 31/12/12), com fulcro no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

-----  
Lei nº 6.763/78

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

[...]

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, em relação aos valores remanescentes do crédito tributário, não se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações imputáveis aos gestores da empresa.

Correta, portanto, a inclusão dos diretores da companhia supracitados no polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 863/868, com a seguinte retificação adicional: utilizar como índice de estorno de crédito o resultado da divisão da quantidade excedente de energia pela quantidade total de energia elétrica consignada nas notas fiscais de entrada, incluindo o PROINFA, no mesmo período de apuração. Vencidas, em parte, as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Mariel Orsi Gameiro, que o julgavam parcialmente procedente para excluir, ainda, os Coobrigados. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Cezaroti e,

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

pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

*PMC/D*

CC/MG

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

Acórdão: 23.435/19/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000725147-26  
Impugnação: 40.010144484-41, 40.010144482-89 (Coob.), 40.010144481-06 (Coob.), 40.010144483-60 (Coob.)  
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.  
IE: 367219883.03-70  
Paulo Prignolato (Coob.)  
CPF: 085.379.378-60  
Tito Botelho Martins Júnior (Coob.)  
CPF: 501.888.956-04  
Valdecir Aparecido Botassini (Coob.)  
CPF: 077.067.558-19  
Proc. S. Passivo: Renato Lopes da Rocha/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em que pese concordar com o mérito da decisão, entendo pelo não cumprimento das exigências para inclusão dos Coobrigados no polo passivo.

Segundo o art. 146, inciso III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Reproduzindo o texto da norma complementar, a Lei nº 6.763/75 traz em seu art. 21, §2º, inciso II previsão semelhante:

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Observamos que as citadas normas ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária limita sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos; estamos então diante de uma responsabilização decorrente de uma conduta ilícita dessas pessoas físicas.

Comentando o art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não

for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN, se faz necessária a demonstração de dois elementos: os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão, e o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstra, além da juntada de documentos conferindo poderes aos Coobrigados, quaisquer elementos que comprovem a atuação destes na prática apurada, não foi apontada qualquer conduta dolosa dos gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa dos gestores na prática de ato ilícito – violação à lei, estatuto ou contrato social, deve-se concluir pela exclusão dos Coobrigados do polo passivo do lançamento.

É como voto.

**Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**