

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.219/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000655074-26
Impugnação: 40.010142810-23, 40.010142814-49 (Coob.), 40.010142815-11 (Coob.)
Impugnante: Intercement Brasil S.A.
IE: 304014206.26-52
Cleber Acúrcio Machado (Coob.)
CPF: 021.764.208-02
Rubens Prado Valentin Júnior (Coob.)
CPF: 091.087.318-61
Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/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 conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição dos Coobrigados (administradores 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.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatada a entrada de mercadoria (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, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada em 100% (cem por cento), em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Excluída, pelo Fisco, a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549/17, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Valor da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, adequado a duas vezes o valor do imposto incidente nas operações, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN c/c arts. 19 e 93, ambos da Lei nº 22.796/17. Corretas as exigências remanescentes.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado que o Contribuinte apropriou, indevidamente, crédito de

ICMS destacado em nota fiscal relativa à energia elétrica que não entrou no estabelecimento autuado (não utilizada na atividade da empresa). 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 capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta majorada em 50% (cinquenta por cento), em função de reincidência. Infração caracterizada. Excluída, pelo Fisco, a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549/17, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Crédito tributário retificado pela Câmara de Julgamento, utilizando como índice de estorno de crédito o percentual equivalente à divisão da parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais e o total de energia (MWh) informada nesses mesmos documentos.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo, realizado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012:

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

Com relação à irregularidade “1”, as exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, em função de reincidência.

Quanto à irregularidade “2”, as exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta majorada em 50% (cinquenta por cento), nos períodos de fevereiro a dezembro de 2011 e outubro a dezembro de 2012, com fulcro no fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, em razão de reincidência.

Inconformados, Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às fls. 411/475, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.010/1.049.

A Assessoria do CC/MG, através do Parecer de fls. 1.069/1.107, opina, em relação à prejudicial de mérito, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para utilizar, como índice de estorno de crédito, o resultado da divisão da

quantidade de energia contida nas notas fiscais de entrada de energia elétrica escrituradas na EFD que não correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria, pela quantidade total de energia contida nas notas fiscais de entrada de energia elétrica escrituradas na EFD no mesmo período, e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração.

Em sessão realizada no dia 22/08/17, a 3ª Câmara de Julgamento exara o interlocutório de fls. 1.111, que gera as seguintes ocorrências: **(i)** manifestação dos impugnantes – fls. 1.115/1.131; **(ii)** retificação do crédito tributário, com exclusão das majorações das multas isoladas aplicadas, em função de reincidência, e adequação da glosa dos créditos de energia elétrica à metodologia proposta no parecer da Assessoria, nos termos dos demonstrativos de fls. 1.144/1.147; **(iii)** reabertura do prazo original de 30 (trinta) dias aos Impugnantes, para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, bem como para aditamento ou apresentação de nova impugnação; **(iv)** aditamento à impugnação – fls. 1.152/1.217; **(v)** nova retificação do crédito tributário (fls. 1.236/1.238), com readequação das exigências relativas à glosa dos créditos de energia elétrica, de acordo com a metodologia originalmente utilizada pelo Fisco; **(vi)** nova reabertura do prazo original de 30 (trinta) dias aos Impugnantes, para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, bem como para aditamento ou apresentação de nova impugnação, que se mostraram inertes, não apresentando qualquer manifestação sobre a questão.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.244/1267, opina, pela procedência parcial do lançamento, nos termos dos demonstrativos de fls. 1.144/1.147, adequando-se o valor da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 a duas vezes o valor do imposto incidente nas operações, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN c/c arts. 19 e art. 93 da Lei nº 22.796/17.

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 necessárias.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, após auditoria fiscal nas operações de entrada e consumo de energia elétrica no estabelecimento da Autuada (levantamento quantitativo, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02), no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1 - entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal.

Exigência do ICMS devido com alíquota de 18% (dezoito por cento), da Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do imposto, capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da operação, capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, esta majorada em razão da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constatação de reincidência, em todo o período autuado, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

2 - aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito indevidamente apropriado, capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, esta majorada em razão da constatação de reincidência, no período de fevereiro a dezembro de 2011 e outubro a dezembro de 2012, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

Inicialmente os Impugnantes pleiteiam que seja considerado decaído o direito da Fazenda Pública de lançar o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/11 a 25/12/11, em face do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

O dispositivo legal apontado pelo Contribuinte para defender a decadência do crédito tributário está relacionado à homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago, o que não é o caso da exigência fiscal contida no Auto de Infração, na medida em que as irregularidades tributárias apuradas pelo Fisco resultaram em imposto devido que não foi declarado e nem pago.

Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, que assim prescreve:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405-RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS - O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inclusive as decisões deste Conselho de Contribuintes citadas pela Defesa, foram reformadas em relação a esta discussão, conforme Acórdãos nºs 4.769/17/CE, 4.767/17/CE, 4.768/17/CE e 4.766/17/CE.

Ressalta-se, que decisões deste Conselho envolvendo a mesma matéria, no próprio estabelecimento, relativamente ao exercício de 2010, decidiram na mesma linha de entendimento, tanto em relação à decadência, quanto ao mérito da questão, conforme se observa no Acórdão nº 23.087/18/3ª, confirmado pelo 5.180/19/CE.

Portanto, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 01/01/17. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/16 e que a Autuada foi intimada em 26/12/16 (AR fls. 402), e os Coobrigados Cleber Acúrcio Machado, dia 26/12/16 (AR fls. 401) e Rubens Prado Valentin Júnior, por meio de publicação no Minas Gerais de 28/12/16 (fls. 403), verifica-se que não ocorreu a decadência do direito de a Fiscalização formalizar o crédito tributário ora em exame.

Quanto ao mérito propriamente dito, oportuno transcrever excertos da manifestação fiscal sobre a comercialização de energia elétrica:

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

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

CF/88

Art. 21. Compete à União:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei Federal nº 9.247/96

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

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

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

Lei Federal nº 9.648/98

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

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

(Mercado “Spot”), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

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

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

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

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

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

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

Lei Federal nº 10.848/04

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

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

§ 9º As regras de comercialização previstas nesta Lei aplicam-se às concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração, de distribuição e de

comercialização de energia elétrica, incluindo as empresas sob controle federal, estadual ou municipal.

(...)

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

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

A comercialização de energia elétrica se dá, então, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica de acordo com a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica - Resolução Normativa ANEEL nº 109/04. Por esta norma, obtém-se que a energia elétrica será comercializada no Ambiente de Contratação Regulado (ACR) ou no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e no Mercado de Curto Prazo.

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Concentremo-nos somente ao Ambiente de Contratação Livre (ACL), visto que será o foco principal de nossa discussão.

No Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, de Comercialização, Consumidores Livres e Importadores e Exportadores de energia.

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

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

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

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

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

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

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

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

Com base nessas duas informações (montantes contratados e montantes medidos), é realizada a contabilização e são calculados os montantes negociados no Mercado de Curto Prazo (MCP) ou Mercado *Spot*. Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais.

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

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

Resolução Normativa ANEEL nº 109/04

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

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

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

A partir da Resolução Normativa ANEEL nº 247/06, os consumidores livres com demanda mínima de 500kW por carga passaram a receber a designação de 'consumidores especiais', devendo obrigatoriamente comprar energia exclusivamente de usinas com energia incentivada (energia produzida através de fontes alternativas: eólica, biomassa, solar, etc.).

Este é, em resumo, o funcionamento do mercado de energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à metodologia utilizada pela Fiscalização para apuração das exigências fiscais (levantamento quantitativo de entradas de energia elétrica), vale destacar que foram analisados os perfis de ‘consumidor livre’ e ‘consumidor especial’ do Agente, ou seja, somente os perfis do Contribuinte relacionados com consumo, afastando-se qualquer informação relativa ao perfil de autoprodutor, o qual não foi trabalhado no presente feito fiscal.

Conforme destacado pela Fiscalização, adotou-se os seguintes pressupostos na apuração do levantamento quantitativo efetuada nos autos:

- 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;
- o excesso (consumo menor que os contratos bilaterais registrados junto à CCEE) ou a falta (consumo maior que os contratos bilaterais registrados junto à CCEE) de energia elétrica foram liquidados no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE, ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), conforme tratamento tributário previsto nos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02, **não integrando o presente Auto de Infração**. Entretanto, para que não houvesse dupla tributação sobre a mesma mercadoria, as quantidades em MWh desses “excessos” e “faltas” foram tratados como ajustes de contabilização de carga (coluna H do Anexo 1 de fls. 19), de forma a excluir quaisquer reflexos desses valores no presente Auto de Infração. Ponto a ser melhor detalhado ao longo do presente acórdão;
- as informações de consumo apresentadas no levantamento quantitativo advêm dos relatórios mensais da CCEE disponibilizados aos Fiscos estaduais;
- as informações de entradas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores da Autuada, registradas em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), e dos dados do Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica (Proinfa), retirados da fatura da CCEE.

Destaca-se que o levantamento quantitativo implementado pela Fiscalização consiste em verificar se a quantidade de energia registrada na EFD por meio de notas fiscais de entrada corresponde à quantidade de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, conforme é exigido pela legislação.

A quantidade de energia elétrica escriturada pelo Contribuinte (NFs 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 entrar no estabelecimento acobertada por documentação fiscal, independentemente de ser ou não consumida.

Tal conclusão decorre do fato de que o Agente enquadrado com o perfil de consumidor livre não possui autorização legal para comercializar, diretamente com terceiros, a energia adquirida em contratos bilaterais que não for consumida em seus estabelecimentos.

Tal energia será comercializada obrigatoriamente via CCEE, com emissão de documento fiscal de saída emitido por cada um de seus estabelecimentos, de acordo

com seu percentual de carga, documentos esses que, quando analisados em conjunto com os documentos fiscais de entrada referentes a todos os contratos de aquisição bilateral de energia elétrica registrados juntos à CCEE, permitirá que reste na escrituração de cada estabelecimento apenas a energia que foi por ele efetivamente consumida.

Importante observar que o presente Auto de Infração busca verificar, apenas, se as aquisições de energia pactuadas pelo Contribuinte Autuado entraram no seu estabelecimento acobertadas por documento fiscal, como deve acontecer com qualquer mercadoria, inclusive energia elétrica.

Em um outro momento distinto, que não integra o presente Auto de Infração, mas sim o PTA nº 01.000422324-39, foi realizado o confronto entre a energia adquirida em contratos bilaterais e a energia efetivamente consumida no estabelecimento, mediante liquidação das sobras e faltas pela CCEE, como observância pelo Contribuinte Mineiro das disposições contidas nos arts. 53-E e 53-F, do Anexo IX do RICMS/02.

Assim, já contraditando de antemão o argumento central da defesa da Autuada, não há qualquer coincidência ou duplicidade entre o presente Auto de Infração e o PTA nº 01.000422324-39, visto que ambos fazem confrontos absolutamente distintos, relativos a distintas obrigações tributárias, situação que será aprofundada e melhor detalhada ao longo da discussão de mérito.

Importante observar que, como ocorre em todo levantamento quantitativo de mercadorias, não havendo divergências entre os dois elementos de comparação (nesse caso, **contratos bilaterais registrados junto à CCEE x (notas fiscais de entrada escrituradas na EFD + Proinfra)**), o resultado do confronto será zero, não havendo nada a se exigir.

No caso específico dos autos, quando o total de energia elétrica acobertado pelas notas fiscais de entrada registradas na EFD corresponder, exatamente, ao total de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, o resultado do levantamento também será zero.

Entretanto, quando houver divergência entre os dois valores, configurar-se-á uma das seguintes situações:

- **entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal** nos casos em que o total das entradas (em MWh) registradas na EFD é inferior ao total de contratos bilaterais registrados junto à CCEE (também em MWh);

- **nota fiscal de entrada que não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria**, com correspondente **apropriação indevida do crédito do imposto** nela destacado, nos casos em que o total de entradas (em MWh) registradas na EFD é superior ao total de contratos bilaterais registrados junto à CCEE (também em MWh).

Partindo-se das premissas expostas anteriormente, passa-se à análise detalhada dos elementos que compõem o trabalho de levantamento quantitativo realizado pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada é um dos Perfis de Consumo (denominado “CCC Ijaci”) do Agente da CCEE Camargo Corrêa Cimentos S/A.

A presente autuação trata apenas da regularidade fiscal das operações de entrada de energia do perfil de Consumo “CCC Ijaci”, ora Autuado. Tal perfil participou da carga total do Agente Camargo Corrêa Cimentos S/A com o percentual mensal descrito na coluna “Participação (%)” do Anexo 5.

O Anexo 1 “Quantidade de Energia Contabilizada pela CCEE” (fls. 19) apresenta informações a respeito do confronto entre o total de energia elétrica contratada pelo Agente “Camargo Corrêa Cimentos S/A” em contratos bilaterais registrados junto à CCEE (coluna D) e o total de energia elétrica consumida pelo mesmo Agente (coluna E), registrando na coluna F “Contabilização da Carga (MWh)”, o resultado positivo ou negativo desse confronto, em MWh, para todos os perfis do Agente, em conjunto.

Em seguida, a contabilização de carga geral do Agente é confrontada com o percentual de carga específico do perfil do Estabelecimento Autuado (coluna G), chegando-se à contabilização de carga apenas desse perfil (coluna H).

O resultado da coluna H do Anexo 1 foi transposto para a coluna B do Anexo 2 (fls. 21), para ser somado ao consumo efetivo do Estabelecimento Autuado, registrado na coluna D, encontrando-se como resultado a quantidade total de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE por esse estabelecimento.

O resultado da contabilização de carga é informação geralmente utilizada pela CCEE para fins de liquidação financeira das posições dos Agentes, e que não integra um levantamento quantitativo das entradas de energia elétrica no estabelecimento.

Entretanto, como já dito anteriormente, tais contabilizações de carga, listadas na coluna B do Anexo 2, por já terem sido liquidadas pela CCEE quando da emissão da pré-fatura, devem ser consideradas, pela sua quantidade em MWh, para fins de levantamento quantitativo, sob pena de gerarem cobranças duplicadas em relação ao Auto de Infração nº 01.000422324-39, tendo em vista que este PTA cuidou das infrações relativas às liquidações da CCEE para o mesmo período e estabelecimento, englobando tais ajustes de contabilização de carga na suas exigências.

O Fisco, cuidando dessa questão, transpôs os valores dessa contabilização da coluna H do Anexo 1 (fls. 19) para a coluna B do Anexo 2 (fls. 21), de forma a anular seus efeitos no levantamento quantitativo das entradas e garantir, exatamente, a inexistência de exigências em duplicidade.

Analisando o total de entradas de energia escriturado pelo estabelecimento Autuado é importante observar que, além da energia negociada por contratos bilaterais, todo agente da CCEE é obrigado, por força de legislação federal, a adquirir parcela de sua energia do Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica (PROINFA), que engloba as fontes de energia elétrica chamadas “limpas” (tais como eólica e de biomassa). Tal programa é gerido pela Eletrobrás, que faz a intermediação entre os geradores e os consumidores.

Saliente-se que a entrada dessa energia elétrica no estabelecimento dos consumidores ocorre sem emissão de documento fiscal, nos termos de legislação federal. Assim, como não há documento fiscal que registre sua entrada no estabelecimento, mostra-se necessário incluir no cálculo do levantamento quantitativo a energia proveniente dessa modalidade.

As quantidades de energia adquirida do Proinfa pelo Estabelecimento Autuado estão demonstradas no Anexo 6 (fls. 56), tendo sido transferidas para a coluna “A” do Anexo 2 – “Apuração das diferenças entre quantidades de energia acobertada e consumo registrado” (fls. 21).

Assim, a coluna C do Anexo 2 – “Entradas Energia Efetiva” – contém a totalização das entradas de energia elétrica registradas na escrituração do Contribuinte, representadas pela fórmula: “total de notas fiscais de entrada escrituradas” + “Proinfa” – “Ajuste Quantidade Contabilizada Agente/Carga”.

Observando-se de forma detida o Anexo 2, nota-se que o Fisco, ao invés de somar os valores positivos ou subtrair os valores negativos de ajustes de contabilização de carga (coluna B) do consumo do estabelecimento (coluna D), optou pelo caminho inverso, subtraindo os valores positivos e somando os valores negativos à coluna C, que cuida do total de entradas de energia escrituradas na EFD do Contribuinte.

Apesar de tornar a visualização da operação um pouco mais confusa, tal inversão não causou problemas no resultado, representado pela coluna E (“Diferença”), nos casos em que se apurou valores negativos para o dado, hipótese em que se verificou a ocorrência de entrada de energia elétrica desacobertada de documentação (Acusação Fiscal nº 01 – fls. 03).

Entretanto, tal inversão terá impactos na adequação do estorno de crédito (Acusação Fiscal nº 02 – fls. 03) discriminada adiante, tendo em vista que ela altera o valor do numerador a ser utilizado para o cálculo do percentual de estorno de crédito, qual seja, a coluna C do Anexo 2, que cuida do total de entradas de energia escrituradas na EFD do Contribuinte.

Explicando melhor a questão, tomando como exemplo o mês de abril de 2011, observa-se que o total de notas fiscais de entrada escrituradas pelo Estabelecimento Autuado, representado pela soma de todas as colunas à esquerda da coluna A, foi de 19.179,45 MWh (dezenove mil, cento e setenta e nove inteiros e quarenta e cinco centésimos de Megawatt-hora), valor que quando somado aos 32,80 MWh (trinta e dois inteiros e oitenta centésimos de Megawatt-hora) do Proinfa, resulta num total de 19.212,25 MWh (dezenove mil, duzentos e doze inteiros e vinte e cinco centésimos de Megawatt-hora) de energia elétrica escriturados na EFD do Contribuinte.

Contudo, como pode ser observado, a coluna C apresenta um valor inferior ao efetivamente escriturado na EFD (apenas 16.633,25 MWh, ante 19.212,25 MWh), tendo em vista que o ajuste de contabilização de carga (coluna B), no montante de 2.579,00 MWh (dois mil, quinhentos e setenta e nove Megawatt-hora), foi subtraído dos 19.212,25 MWh (dezenove mil, duzentos e doze inteiros e vinte e cinco centésimos de Megawatt-hora) (19.212,25 – 2.579,00 = 16.633,25) e não somado à coluna D.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já é sabido, os 2.579,00 MWh (dois mil, quinhentos e setenta e nove Megawatt-hora) de ajuste representam a parcela de energia elétrica adquirida por contratos bilaterais, mas não consumida no estabelecimento.

Buscando tornar os dados mais claros para fins de estorno de crédito, talvez o ideal não fosse subtrair o ajuste de contabilização de carga (coluna B) do total de energia escriturada na EFD, como se deu, mas sim somá-lo ao consumo efetivo do estabelecimento (coluna D), de forma a se garantir que a coluna B contivesse exatamente o valor das notas fiscais de entrada escrituradas na EFD, sem influência desse ajuste.

De acordo com a Fiscalização, o mês de abriu apresentou os seguintes dados:

	Entradas Efetivas Energia Coluna C	Consumo Carga Coluna D	Diferença (C - D) Coluna E
Abril/2011	16.633,25 2.579,00	(19.212,25 - 18.109,30	-1476,06

Caso houvesse sido adotado esse modelo, mais adequado para fins de estorno de crédito, o resultado das mesmas colunas seria o seguinte:

	Entradas Energia Coluna C	Consumo Carga + Sobra Coluna D	Diferença (C - D) Coluna E
Abril/2011	19.212,25	20.688,30 2.579,00	(18.109,30 + -1476,06

A princípio, pode se entender que a ordem dos fatores não altera o resultado, posto que a coluna E apresenta o mesmo valor nos dois métodos. Entretanto, mais adiante, quando se abordar o método de apuração do estorno de crédito realizado, ver-se-á que somente o segundo método permite calcular adequadamente o percentual de estorno de crédito de energia elétrica, de acordo com as previsões da legislação de regência do tributo.

Analisando os dados acima, ressalta-se que valores positivos na coluna E do Anexo 2 significam que as **entradas de energia registradas na EFD** do estabelecimento são superiores ao total de contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica registrados junto à CCEE, situação que denota emissão de nota fiscal de entrada sem correspondente entrada de mercadoria no estabelecimento, hipótese que exige o **estorno do crédito aproveitado**, tendo em vista a não entrada da mercadoria no estabelecimento, o que torna impossível que tenha sido utilizada na atividade da empresa. O estorno do valor do ICMS creditado nessas situações, adicionado de multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, representa a “Acusação Fiscal nº 2” do Auto de Infração (fls. 03).

Lado outro, valores negativos na coluna E sinalizam que a quantidade de energia elétrica registrada nas notas fiscais de entrada da EFD do estabelecimento é inferior à quantidade de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, situação que denota **entrada de energia elétrica desacobertada de**

documentação fiscal, cabendo a exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, sendo essa “Acusação Fiscal nº 1” do Auto de Infração (fls. 03).

Constata-se na coluna F do Anexo 2 que no caso da “Acusação Fiscal nº 1”, a Fiscalização utilizou o “PLD” correspondente ao valor médio da energia elétrica no submercado sudeste, para o fim de valorar a energia elétrica cuja entrada no estabelecimento ocorreu desacobertada de documentação fiscal, o que se mostra adequado.

Entretanto, o mesmo critério de valoração (PLD média do período) foi utilizado para valorar os estornos de crédito empreendidos, o que, como se verá mais adiante, não está em consonância com a legislação de regência do imposto.

Destaca-se que, às fls. 1.026/1.032 dos autos, a Fiscalização traz explicações e a legislação pertinente ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) e o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA), cabendo leitura desse trecho em caso de dúvida quanto aos elementos e à fundamentação legal desses dois conceitos utilizados no Auto de Infração.

Passa-se à análise dos questionamentos trazidos pelos Impugnantes acerca da apuração efetuada pela Fiscalização.

Alegam os Impugnantes, o seguinte:

- a Fiscalização elegeu como critério para cálculo da “aquisição de energia elétrica” somente as notas fiscais de entrada deste insumo registradas pela Autuada, adquiridas através do Ambiente de Contratação Livre, não levando em consideração o MCP, no qual a CCEE contabiliza e liquida o consumo de energia dos Agentes consumidores. Afirmam que a posição do Agente (devedora/credora) não pode ser diferente do que apurado pela CCEE, e citam como exemplo o mês de julho de 2011, quando isto teria ocorrido;

- a Fiscalização enquadrou a Autuada em alguns períodos na posição credora, assim como feito pela CCEE, porém utilizou valores superiores de MWh. Citam o mês de março de 2012, como exemplo;

- não foi considerado o resultado dos ajustes da CCEE na metodologia utilizada pelo Fisco. Salientam que este ajuste (coluna B do Anexo 2 – fl. 21) deveria ser considerado como a quantidade de energia efetivamente consumida pelo Contribuinte;

- entendem que houve cobrança indevida do estorno de créditos de ICMS referente à saída (“venda”) de energia elétrica. Aduzem que houve tributação em duplicidade, na medida que tal exigência foi objeto do Auto de Infração nº 01.000422324-39 (de mesma sujeição passiva e período autuado).

Contudo, razão não assiste aos Impugnantes.

Cumprе esclarecer que há clara distinção entre a presente peça fiscal e o Auto de Infração nº 01.000422324-39, citado pelos Impugnantes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Referido Auto de Infração nº 01.000422324-39 (cópia às fls. 909/922) trata das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, em razão de **consumo** superior ou inferior aos montantes de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, como se verifica no início do relatório do Acórdão nº 4.766/17/CE, dele decorrente:

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/12, DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES E EXIGÊNCIAS:

- UTILIZAÇÃO INDEVIDA DOS CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA QUE FOI POSTERIORMENTE COMERCIALIZADA NO MCP, QUANDO O ESTABELECIMENTO SE ENCONTRAVA EM POSIÇÃO CREDORA NA CCEE. A SAÍDA POSTERIOR DA ENERGIA ELÉTRICA NÃO ESTÁ SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, CONFORME PREVISÃO DO ART. 53-F, § 2º, INCISO I, DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02, RAZÃO PELA QUAL O CRÉDITO REFERENTE À ENTRADA DEVE SER ESTORNADO, NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO I DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA "B" DA LEI Nº 6.763/75;

- FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA, NO PERÍODO DE NOVEMBRO DE 2012, PELA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTE DE POSIÇÃO CREDORA NO MCP DA CCEE. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, COM LIMITADOR DO § 2º, DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), EM RAZÃO DE DUPLA REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DO MESMO DIPLOMA LEGAL;

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NA ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTE DA VERIFICAÇÃO DE POSIÇÃO DEVEDORA NO MCP DA CCEE. EXIGÊNCIA DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75;

- FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA, NOS PERÍODOS DE JANEIRO DE 2011 A OUTUBRO DE 2012, E DEZEMBRO DE 2012, PELAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA DECORRENTES DE POSIÇÃO DEVEDORA NO MCP DA CCEE. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVIII DA LEI Nº 6.763/75.

Já o presente Auto de Infração trata apenas de verificar se todas as **aquisições** de energia elétrica em contatos bilaterais registrados junto à CCEE entraram no estabelecimento **acobertadas por documentação fiscal**, não verificando a existência de qualquer questão que envolva liquidação junto à CCEE, posição credora ou devedora ou qualquer dos elementos contidos nos arts. 53-E e 53-F do Anexo do IX do RICMS/02.

No presente Auto de Infração, o trabalho da Fiscalização consistiu em um simples levantamento quantitativo das entradas de energia elétrica (apuração das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferenças entre quantidades de energia que entraram acobertadas no estabelecimento e contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica registrados juntos à CCEE). Em outras palavras, apura-se se toda entrada de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais de aquisição registrados junto à CCEE entrou no estabelecimento acobertada por documentação fiscal.

Verifica-se, portanto, que as exigências do presente Auto de Infração e do PTA nº 01.000422324-39 não se sobrepõem cuidando de situações notoriamente distintas.

Cuida o presente Auto de Infração de verificar, por meio de um levantamento quantitativo, se todos os contratos bilaterais de aquisição de energia registrados junto à CCEE foram acobertados por documentos fiscais de entrada, ao passo que o PTA nº 01.000422324-39, de forma distinta, cuida de verificar a ocorrência de consumo de energia superior ou inferior ao contratado, o qual será liquidado via CCEE e registrado pelo Contribuinte posteriormente, conforme as previsões dos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

É muito importante distinguir o estorno de crédito do presente Auto de Infração, que decorre do registro na EFD de notas fiscais de entrada de energia elétrica em quantidade superior à mercadoria efetivamente adquirida, daquele estorno de crédito procedido no PTA nº 01.000422324-39, referente à parcela da energia elétrica efetivamente adquirida (contratos bilaterais), mas que não foi utilizada no estabelecimento, tendo sido comercializada via CCEE.

Em outras palavras, no presente PTA a energia elétrica nunca entrou no estabelecimento, tratando-se de notas fiscais que geram crédito a maior que o legítimo, o qual jamais deveria ser registrado na escrituração do Contribuinte, sendo indevido desde sua origem.

Lado outro, no PTA nº 01.000422324-39, a energia elétrica foi adquirida e efetivamente entrou no estabelecimento, gerando crédito de ICMS. Entretanto, como ela não foi consumida no estabelecimento, mas sim comercializada via CCEE, tal crédito tornou-se indevido, devendo ser estornado.

Assim, claro fica que o presente Auto de Infração não se confunde com o PTA nº 01.000422324-39, não havendo que se falar aqui de enquadramento do Agente na posição financeira credora ou devedora, assunto que interessa unicamente a esse último PTA.

Justamente em razão de serem análises absolutamente distintas é que foi necessário à Fiscalização se valer do “ajuste de contabilização de carga”, como mecanismo para expurgar do presente Auto de Infração qualquer efeito de duplicidade em relação ao PTA nº 01.000422324-39, não merecendo guarida o argumento de que o Fisco não considerou todos os ajustes na metodologia utilizada.

A Impugnante se confunde completamente ao afirmar, às fls. 436, que a diferença de 1.860,61 MWh (um mil, oitocentos e sessenta inteiros e sessenta e um centésimos de Megawatt-hora) apurada na coluna E (“Diferença”) do Anexo 2 representaria uma “posição credora” na CCEE, estando em conflito com a “posição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devedora” de -420,25 MWh (quatrocentos e vinte inteiros e vinte e cinco centésimos de Megawatt-hora) informada pela CCEE para o mesmo período.

A coluna E nada tem a ver com posição credora e devedora do Perfil. Os 1.860,61 MWh (um mil, oitocentos e sessenta inteiros e sessenta e um centésimo de Megawatt-hora) nela consignados significam apenas que, naquele mês, as notas fiscais de entrada de energia elétrica registradas na EFD superaram, nesse montante, os contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica registrados na CCEE pelo Contribuinte.

Em outras palavras, foram registrados 1.860,61 MWh (um mil, oitocentos e sessenta inteiros e sessenta e um centésimos de Megawatt-hora) de energia elétrica na EFD que não foram adquiridos em contratos bilaterais, referente a mercadoria que jamais entrou no estabelecimento, razão pela qual os créditos dela aproveitados devem ser estornados.

Lado outro, a posição devedora de -420,25 MWh (quatrocentos e vinte inteiros e vinte e cinco centésimos de Megawatt-hora) decorre do confronto entre os contratos bilaterais registrados (que como já dito não incluem os 1.860,61 MWh) e o consumo efetivo do estabelecimento no período, sendo o ponto de partida para a liquidação financeira operada pela CCEE para o período, a qual, como já dito, é objeto do PTA nº 01. 000422324-39.

Dessa forma, sem razão os Impugnantes em seu argumento.

Ressalta-se que o levantamento quantitativo é um procedimento idôneo, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02, aplicado pela Fiscalização para verificação das operações com mercadoria:

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:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

(...)

Os Impugnantes sustentam, também, que a Fiscalização determinou, equivocadamente, o estorno dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica para industrialização.

Alegam que a diferença positiva resultante do confronto entre a aquisição de energia elétrica contratada por meio de contratos bilaterais e o consumo de carga consignado somente poderia ter ocorrido em razão de disponibilização no MCP da energia adquirida ou de perda de energia na transmissão da geradora e/ou distribuidora para o consumidor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já dito anteriormente, no presente Auto de Infração não existe confronto entre contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica e o consumo do estabelecimento. Tal confronto é objeto da liquidação mensal das sobras e déficits, promovida pela CCEE, sendo matéria analisada exclusivamente no PTA nº 01.000422324-39.

Como já dito alhures, o presente Auto de Infração cuida de confrontar o total de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE com o total de energia elétrica contida nos documentos fiscais registrados na EFD do Contribuinte, de forma a se verificar se toda a energia elétrica adquirida entrou no estabelecimento acobertada por documentação fiscal.

Importante salientar de forma veemente a invalidade e a impropriedade de qualquer argumento de defesa que parta do pressuposto de que o presente Auto de Infração cuida de situações vinculadas à liquidação das sobras e déficits da CCEE, ou do confronto entre contratos bilaterais de aquisição e o consumo efetivo do estabelecimento.

Não há sobreposição ou reanálise de matéria idêntica quando se confronta o presente Auto de Infração e o PTA nº 01.000422324-39, razão pela qual todos os argumentos com tal pressuposto mostram-se equivocados e desprovidos de razão.

Entendem os Impugnantes que, na medida que o ICMS incidiu sobre valor superior ao da energia elétrica efetivamente consumida pelo Contribuinte, haveria a obrigação estatal de ressarcir o montante pago a maior, que ocorreria em forma de aproveitamento deste crédito do imposto.

Ressaltam, ainda, que a aquisição e, por conseguinte, a disponibilização da energia elétrica excedente é realizada diretamente no MCP, devendo o adquirente efetuar o pagamento no âmbito da liquidação financeira da CCEE, e não a determinado fornecedor. Afirmam que a Autuada não vende diretamente energia elétrica para outros consumidores.

Entendem, dessa forma, que a Fiscalização utilizou premissa equivocada para efetuar o estorno do crédito de ICMS.

Ressaltam que o Fisco não levou em consideração no levantamento quantitativo efetuado a perda de energia elétrica ocorrida na sua transmissão.

Inicialmente, observe-se que todos os argumentos de defesa anteriores partem da equivocada premissa de que a discussão se refira ao consumo do estabelecimento e à liquidação das diferenças entre consumo e contratação no âmbito da CCEE, razão pela qual não se referem à matéria objeto dos autos, devendo serem refutados de plano.

Como já demonstrado, o estorno de crédito contido no presente Auto de Infração não se refere à energia elétrica adquirida e posteriormente comercializada pelo Contribuinte via CCEE, hipótese contemplada no PTA nº 01.000422324-39, mas sim ao registro na EFD de notas fiscais de entrada de energia elétrica que não correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria, uma vez não respaldadas em contratos bilaterais de aquisição de energia registrados junto à CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal situação conduziu à escrituração de créditos indevidos, que devem ser estornados, não porque a mercadoria tenha sido comercializada via CCEE, mas sim porque a mercadoria a que se vinculam jamais existiu, nunca tendo entrado no estabelecimento do Contribuinte.

Como bem determina o art. 66, inciso III, do RICMS/02, será abatido, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente "...à **entrada** de energia elétrica...":

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

Se a mercadoria nunca entrou no estabelecimento, não há que se falar em direito ao crédito, ou em liquidação dessa mercadoria junto à CCEE, mas sim em estorno dos créditos excedentes vinculados às notas fiscais, posto que tal energia jamais foi utilizada no estabelecimento, devendo ser afastados, por partirem de premissa equivocada, todos os argumentos dos Impugnantes.

Resta esclarecer que, ao contrário do que alegam os Impugnantes, o estorno de crédito de ICMS efetuado pela Fiscalização não decorre de "venda" de energia elétrica efetuada pela Autuada, mas sim de creditamento indevido de imposto relativo à energia elétrica que, por jamais ter entrado no estabelecimento, não pode ter sido utilizada no processo produtivo do Contribuinte.

A questão referente às perdas ocorridas na transmissão, que são apuradas quando da liquidação da CCEE, é mais uma matéria que não alcança o presente de Auto de Infração. O levantamento quantitativo realizado limitou-se a averiguar se todos os contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica foram acobertados por documento fiscal de entrada, como já dito por diversas vezes, situação em que não se fala de perdas de transmissão.

Dessa forma incabível o argumento.

Contestam também os Impugnantes a metodologia utilizada para o cálculo do estorno do crédito de ICMS de energia elétrica não consumida no processo produtivo da Autuada.

Alegam que, na hipótese de se entender viável a manutenção do estorno de crédito de ICMS, deve ser revisto o critério para a realização deste estorno. Entendem que a metodologia deveria ser a mesma que foi utilizada pelo Fisco no Auto de Infração nº 01.000422324-39, lavrado contra a Empresa Autuada anteriormente, quando foi apurado o percentual de saídas não tributadas sobre o total de saídas e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multiplicado pelo valor do crédito de ICMS de energia elétrica apropriado pelo Contribuinte.

Porém, esta alegação também parte do equivocado pressuposto de sobreposição entre o presente Auto de Infração e o PTA nº 01.000422324-39.

Conforme já dito insistentemente, o PTA nº 01.000422324-39 cuida apenas das operações de compra e venda de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo, referentes à liquidação da CCEE, ao passo que o presente Auto de Infração trata de levantamento quantitativo de energia elétrica, voltado a apurar se todas as aquisições de energia elétrica por meio de contratos bilaterais registrados junto à CCEE entram no estabelecimento acobertadas por documentação fiscal.

Dessa forma, sem razão o argumento.

Entretanto, ressalva-se que, não obstante ser indubitavelmente correta a conclusão da Fiscalização de que devem ser estornados os créditos referentes às notas fiscais registradas na EFD que não correspondem a uma entrada efetiva de energia elétrica, posto que não adquirida pelo Contribuinte em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, observa-se que o método de cálculo do valor financeiro do estorno merece reparo, para melhor se adequar às disposições da legislação do ICMS referentes à matéria.

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, tendo em vista que o valor dos contratos bilaterais de aquisição registrados junto à CCEE (estipulado livremente entre geradores e consumidores livres, geralmente para longos períodos) não guarda qualquer proporcionalidade com o PLD médio do período, apurado com base nas condições reais do mercado e com grande amplitude de precificação.

O que deve ser estornado é o crédito de ICMS vinculado à parcela da energia elétrica que nunca entrou no estabelecimento, ou seja, o crédito vinculado às quantidades positivas de MWh da coluna E do Anexo 2 – fls. 21, 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 entrada de energia elétrica escrituradas na EFD para o período, de forma a se encontrar qual o percentual dessas notas fiscais não corresponde a uma efetiva entrada de mercadoria, representando o excesso de creditamento.

Apurado o percentual, ele deve ser aplicado sobre o total de créditos decorrentes da entrada de energia elétrica escriturado na EFD em cada período de apuração, conforme percentuais apurados e demonstrados na tabela abaixo, com base nas informações do Anexo 2 de fls. 21:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I	II	III	IV
Período	Soma Contratos Bilaterais + Proinfra (Colunas à esquerda da coluna A + Coluna A)	Notas Fiscais registradas na EFD que não correspondem à entrada de energia elétrica (sem contratos bilaterais) – Coluna E	Percentual de estorno de crédito (Resultado da divisão de III/II)
Jan/11	18.349,32	983,53	<u>5,3600%</u>
Jul/11	20.597,54	1.860,61	<u>9,0332%</u>
Ago/11	20.939,71	1.005,14	<u>4,8002%</u>
Fev/12	17.456,82	756,44	<u>4,3332%</u>
Mar/12	16.244,61	696,09	<u>4,2851%</u>
Abr/12	18.768,41	186,47	<u>0,9935%</u>
Jun/12	19.901,10	1.464,40	<u>7,3584%</u>
Jul/12	20.441,46	2.284,78	<u>11,1772%</u>
Ago/12	21.059,59	2956,63	<u>14,0394%</u>
Set/12	18.685,70	6.373,50	<u>34,1090%</u>
Nov/12	19.941,53	569,44	<u>2,8555%</u>
Dez/12	17.717,83	485,33	<u>2,7392%</u>

Dessa forma, deve o lançamento ser alterado, para que os estornos de crédito ocorram pelo percentual mensal de notas fiscais de entrada escrituradas na EFD que não correspondem a uma real entrada de energia elétrica no estabelecimento, conforme coluna “IV” da planilha anterior.

Ressalta-se, que inicialmente a Fiscalização havia corrigido esse índice percentual na primeira reformulação do crédito tributário levada a efeito nos autos, entretanto, posteriormente, em nova alteração do lançamento, retornou às margens estabelecidas no Auto de Infração, carecendo de reparo essa derradeira modificação.

Os Impugnantes ainda afirmam, que houve uma ilegalidade na exigência do ICMS em relação à energia elétrica adquirida para consumo no processo de industrialização.

Defendem que não há incidência de ICMS nestas operações, uma vez que estas são equiparadas a operações interestaduais, e a energia elétrica adquirida seria utilizada no processo de industrialização do cimento, produto final da Autuada.

Para corroborar essa tese defensiva, citam o art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

Entretanto, tal alegação não procede, pois desde o julgamento do RE nº 198.088, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, é benefício fiscal que não foi instituído em *prol* do contribuinte, seja consumidor ou não, mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Restou firmado que tal norma constitucional visa promover maior igualdade entre os estados. Nesse diapasão, importante reproduzir a legislação tributária acerca da tributação pelo ICMS na entrada do território do estado destinatário de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais e a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido.

Constituição Federal de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

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

(...)

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

(...)

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

(...)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

(...)

Art. 67. O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

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

Art. 69. A base de cálculo a ser adotada pela empresa de outra unidade da Federação que fornecer energia elétrica a adquirente situado neste Estado e não destinada a comercialização ou a industrialização da própria energia é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, nele computados todos os encargos relacionados ao fornecimento de energia elétrica cobrados do recebedor, mesmo que devidos a terceiros.

Portanto, nos termos da legislação retro, o ICMS incide sobre “a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto”.

A não incidência constitucional relativa à remessa de petróleo e seus derivados e energia elétrica tem como escopo evitar que os estados produtores sejam excessivamente beneficiados com a venda do mencionado bem. Assim, o referido dispositivo deve ser interpretado no sentido de que somente não haverá incidência do ICMS, nas operações interestaduais relativas a petróleo e seus derivados, e energia elétrica, quando destinados à industrialização deles mesmos. Havendo utilização dos referidos produtos para industrialização de outro bem, há incidência do imposto.

Com relação à matéria, foi publicada pela SEF/MG a Instrução Normativa SLT n° 01/2003, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 01, DE 03 DE JUNHO DE 2003

(MG de 06/06/2003)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no artigo 23 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Constituição da República de 1988, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", determina a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

considerando que a referida norma constitucional tem por escopo transferir a tributação, na sua totalidade, para a unidade da Federação destinatária dos produtos em questão, inclusive quando utilizados em finalidade diversa da sua industrialização ou comercialização, não se constituindo, portanto, em hipótese de mera desoneração fiscal tendente a favorecer o consumidor;

considerando que, embora a não-incidência em comento opere em detrimento dos Estados produtores, a própria Constituição em vigor (artigo 20, § 1º) cuidou de assegurar a estes a participação no resultado da exploração dos produtos ou a correspondente compensação financeira por tal exploração;

considerando que, provocado a se pronunciar sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento acima descrito, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 198.088-SP;

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em consonância com os ditames constitucionais, prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais, dos produtos supramencionados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (artigo 2º, § 1º, inciso III);

considerando que, relativamente a tal hipótese de incidência, o mesmo Diploma Normativo atribui ao remetente dos produtos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário (art. 9º, § 2º);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que as disposições acima também se encontram presentes na legislação tributária deste Estado - Lei nº 6.763 (artigo 5º, § 1º, item 4), de 26 de dezembro de 1975 e Regulamento do ICMS (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 360, § 1º, inciso II, Parte 1, Anexo IX), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, a exemplo do que ocorria ao tempo em que vigorava o Regulamento anterior (artigo 1º, inciso IV, c/c artigo 372, § 1º, item 2, Anexo IX), aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996;

considerando, ainda, a consagração, no texto constitucional, dos princípios da federação, da isonomia e da livre concorrência, bem como do objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais;

considerando a necessidade de se efetivar o cumprimento incondicional da norma constitucional, não se admitindo sua sujeição a quaisquer fatores nela não previstos;

considerando que uma interpretação extensiva do termo "industrialização", a que se referem os supracitados dispositivos legais, de modo a alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos;

considerando, também, a uniformidade de entendimento existente nas demais unidades da Federação, relativamente à presente matéria;

considerando, por fim, a necessidade de orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos em tela, RESOLVE expedir a seguinte INSTRUÇÃO NORMATIVA:

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no *caput*, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

Art. 2º - Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o fato gerador do imposto ocorre no recebimento dos produtos pelo destinatário situado em território mineiro;

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto;

III - o valor do imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, vedada a dedução de qualquer valor a título de crédito;

IV - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente dos produtos, na condição de substituto tributário, observado o disposto no artigo 360, § 2º, Parte 1, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista no inciso IV deste artigo alcança também a hipótese descrita no artigo 372, § 2º, item 5, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996, durante o período em que vigorou tal dispositivo.

Art. 3º - Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a contar da data de edição dos dispositivos a que se refere.

Belo Horizonte, aos 03 de junho de 2003.

WAGNER PINTO DOMINGOS

Diretor

Constata-se, pois, que o ICMS incidirá sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, quando não forem destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, o que é o caso de todas as operações relativas às exigências deste lançamento.

Ainda com relação à matéria em exame, citam os Impugnantes os Acórdãos deste Conselho de Contribuintes, referentes aos PTAs nºs 01.000422324-39, 01.000421981-17, 01.000400266-29 e 01.000400139-18, os quais teriam decisões favoráveis à tese da Defesa.

Contudo, tais decisões foram reformadas pela Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, conforme, por exemplo, consta no Acórdão nº 4.766/17/CE, relativo ao PTA nº 01.000422324-39:

(...)

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA
- FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA –
MERCADO DE CURTO PRAZO - CCEE. CONSTATADA A

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SOBRE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA PROVENIENTE DO MERCADO DE CURTO PRAZO, QUANDO EM POSIÇÃO DEVEDORA NA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (CCEE), CONTRARIANDO AS EXIGÊNCIAS DO ART. 53-F, § 2º, INCISO I DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR. (GRIFOU-SE)

Alegam, ainda, os Impugnantes que apesar da previsão da legislação tributária de Minas Gerais para a incidência do ICMS quando da aquisição de energia elétrica, essa exigência não se mostra cabível em relação à aquisição de energia elétrica adquirida sem habitualidade.

Afirmam que não pratica estas operações com habitualidade, portanto, a tributação, neste caso, somente poderia ocorrer nas hipóteses previstas no parágrafo único do art. 4º da Lei Complementar Federal nº 87/96, que assim dispõe:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(...)

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Não merece prosperar esta alegação da Defesa, conforme o disposto no citado art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, a pessoa jurídica que realiza com habitualidade operações de circulação de mercadoria é contribuinte do imposto. É fato que a Autuada realiza habitualmente operações de circulação de energia elétrica, seja por meio de contratos bilaterais de compra de energia elétrica, seja por meio de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo no âmbito da CCEE.

A legislação tributária mineira é clara quanto à obrigação da Autuada em destacar e pagar o imposto referente às aquisições de energia elétrica.

Atenta aos questionamentos na peça de defesa sobre a duplicidade de lançamento e sua possível interferência no crédito tributário desse Auto de Infração, bem como naqueles relativos às perdas da energia elétrica do ponto de fornecimento até o de consumo, foi exarada medida no intuito de se consumir sobre a verdade material almejada nas decisões dos processos administrativos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 22/08/17, proferiu o Despacho Interlocutório de fls. 1.111, com o seguinte teor:

“ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO MÁXIMO DE 20 (VINTE) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, DEMONSTRE, A PARTIR DO QUE FOI TRAZIDO EM SUA IMPUGNAÇÃO: 1) QUE A COBRANÇA FISCAL DESTE PROCESSO JÁ SE ENCONTRA INSERIDA NO PTA 01.000422324-39, ESPECIFICANDO E COMPARANDO O CONSUMO E O FATURAMENTO DA ENERGIA ELÉTRICA EM AMBOS OS PROCESSOS; E 2) QUE A PERDA DE ENERGIA ELÉTRICA OCORRIDA NA TRANSMISSÃO NÃO FOI CONSIDERADA NO TRABALHO FISCAL, TENDO EM VISTA QUE, PELOS CONTRATOS, TAL VALOR JÁ ESTÁ LANÇADO NOTAS FISCAIS DE FATURAMENTO...”

A Impugnante esclarece, quanto ao item 1, que **não é possível realizar a comparação** “entre o consumo/faturamento da energia elétrica adquirida no presente caso e a energia comercializada no Mercado de Curto Prazo, objeto do PTA nº 01.000422324-39”.

Destaca que essa impossibilidade deriva do fato de que a mensuração da energia comercializada no Mercado de Curto Prazo (PTA nº 01.000422324-39) “ocorre segundo critérios de apuração financeiros, por meio do qual estão sendo contabilizados o valor da energia contabilizada, os encargos setoriais e demais despesas incluídas, inclusive penalidades às quais tenha se sujeitado o agente, não sendo possível à Impugnante auferir de forma exata, a partir desses valores, a quantidade efetiva em MWh de energia comercializada, para fins de demonstração de que essa quantidade de energia está sendo duplamente considerada na presente atuação fiscal”.

Salienta, contudo, que “é simples a comprovação de que, na presente atuação fiscal, estão sendo tributadas em duplicidade as aquisições e disponibilizações de energia elétrica realizada pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012 (já autuados no PTA nº 01.000422324-39”.

A seu ver, “a simples análise da Planilha anexada pela Fiscalização no Anexo 2 do presente Auto de Infração permite a verificação de que, nas entradas de energia computadas na Coluna C, estão sendo consideradas as aquisições e disponibilizações de energia realizadas pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo, as quais, conforme demonstrado, já estão sendo tributadas no PTA nº 01.000422324-39”.

Isso porque, no seu entender, “além de somar as entradas de energia elétrica adquiridas pela Impugnante no Ambiente de Livre Contratação, via contratos bilaterais (computados à esquerda da Coluna A), e a energia adquirida do PROINFA (Coluna A), a Fiscalização também considera nessa soma a quantidade de energia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

elétrica que foi adquirida/comercializada pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo (Coluna B)”.

Apresentando o quadro ilustrativo de fls. 1.123, cujos dados encontram-se abaixo reproduzidos, a Impugnante cita, a título de exemplo, a apuração feita pelo Fisco relativa aos meses de janeiro a março de 2011, nos seguintes termos:

MÊS/ANO	ENERGIA CONTRATADA PARA O PERÍODO					A	B	C	D	E
	BAESA	ECOM	LIGHT ESCO	SEAL	CARMARGO CORREA - SC	PROINFA	AJUSTE QUANTIDADE CONTABILIZADA AGENTE/CARGA	ENTRADAS ENERGIA EFETIVA	CONSUMO CARGA	DIFERENÇA (C-D)
jan-11	11.194,00		372,00	2.232,00	4.519,00	32,33	-7,74	18.357,07	17.373,53	983,53
fev-11	9.030,93	1.682,50		2.692,00	4.448,00	28,66	-107,17	17.989,26	18.161,44	-172,18
mar-11	7.985,63				4.286,00	31,36	-52,35	12.355,34	14.824,47	-2.469,13

Salienta que, “nesses casos acima, como o valor da quantidade de energia constante na Coluna B consta como negativo, significa que a Impugnante teve que adquirir energia no Mercado de Curto Prazo, tendo a Fiscalização somado a quantidade dessa energia adquirida no *cômputo* das entradas de energia ora atuada”.

Em sua visão, “essas aquisições e disponibilizações de energia constantes da Coluna ‘B’ não poderiam ter sido consideradas na soma relativa às entradas de energia consideradas pela Fiscalização (Coluna C), haja vista que se referem à energia que foi consumida/disponibilizada pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo, as quais são objeto de exigência relativa ao estorno e recolhimento de ICMS no PTA nº 01.000422324-39”.

Esclarece que “os valores computados na Coluna B do Anexo 2, denominada ‘Ajuste Quantidade Contabilizada Agente/Carga’, referem-se justamente à quantidade de energia contabilizada e liquidada na CCEE, ou seja, o montante da energia efetivamente consumido/disponibilizado pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo, em determinado mês dos anos de 2011 e 2012”.

Explica que, “por meio da coluna B: ‘Ajuste da quantidade contabilizada agente/carga’, a CCEE realiza o procedimento de liquidação entre a quantidade da energia adquirida e a efetivamente entregue/consumida mensalmente pelos consumidores desse insumo”, “isso considerando-se tanto a energia adquirida no ambiente de contratação livre como aquela adquirida no Mercado de Curto Prazo”.

Destaca, nesse contexto, que, “estando a Impugnante na posição devedora nessa Coluna B como ocorreu em julho de 2011, depreende-se que naquele mês, houve a necessidade de aquisição de energia pela Impugnante no MCP justamente em razão da energia adquirida no ACL não ter sido suficiente para suprir o seu consumo”.

Acrescenta que “o procedimento adotado pela Fiscalização de contabilizar toda a aquisição de energia adquirida no ACL, no PROINFA com os montantes consignados na Coluna B desconsidera justamente que tais montantes são o resultado da diferença mensal entre toda a energia adquirida e consumida em ambos os mercados de aquisição de energia (ACL e MCP)”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, nesse sentido, que seja “reconhecida, portanto, a tributação em duplicidade dos valores exigidos no presente auto de infração, que também são objeto de exigência no PTA nº 01.000422324-39”.

Quanto ao item 2, afirma a Impugnante, inicialmente, que, “ao contrário do entendimento exarado no despacho interlocutório, o valor relativo às perdas de energia elétrica no processo de transmissão, ocorridas entre o momento da disponibilização da energia pelo vendedor e a sua entrada efetiva no estabelecimento da Impugnante **NÃO** estão previstos nos contratos celebrados pela Impugnante e, tampouco, estão lançados nas Notas Fiscais de faturamento”.

Acrescenta que, “conforme se verifica pelos trechos abaixo, extraídos dos Contratos de Aquisição de Energia celebrados pela Impugnante ..., as perdas de energia elétrica que são de responsabilidade do vendedor restringem-se às perdas ocorridas na transmissão de energia elétrica do estabelecimento do vendedor até o ponto de entrega dessa energia para o comprador”:

“Parágrafo Primeiro - As PARTES concordam que será de inteira responsabilidade da VENDEDORA arcar com todos os riscos, obrigações, tributos, tarifas, custos e encargos de transmissão, distribuição e conexão, e perdas de transmissão porventura incidentes e/ou verificadas até a disponibilização da ENERGIA CONTRATADA no CENTRO DE GRAVIDADE. Da mesma forma, as PARTES acordam que, após a disponibilização da ENERGIA CONTRATADA no CENTRO DE GRAVIDADE, tal responsabilidade será da COMPRADORA”¹

Salienta que “a disponibilização da energia elétrica **não** ocorre no estabelecimento da Impugnante. Os pontos de entrega de energia contratada são os chamados Centros de Gravidade, que, conforme previsão expressa dos próprios contratos, referem-se ao Submercado no qual será disponibilizada a energia. É nesse ponto virtual, em cada Submercado, que as perdas entre os Produtores e Consumidores se igualam”, conforme definição extraída dos próprios contratos anexados ao presente PTA, *verbis*:

Cláusula 1^a – Para o efeito de permitir o perfeito entendimento do CONTRATO, fica desde já acordado entre as PARTES o conceito dos vocábulos abaixo elencados, que será o mesmo sejam estes utilizados no plural ou singular, salvo disposição em contrário:

- a) CENTRO DE GRAVIDADE: Ponto virtual considerado nas Regras de Comercialização relativo ao SUBMERCADO no qual será efetuada a entrega simbólica da ENERGIA CONTRATADA;
- b) ENERGIA CONTRATADA: energia elétrica ativa, em MW médio, contratada pela COMPRADORA durante o PERÍODO DE FORNECIMENTO, e colocada à

¹ Vide contrato à fl. 165 (exemplo).

disposição da COMPRADORA no CENTRO DE GRAVIDADE do SUBMERCADO;

c) PERÍODO DE FORNECIMENTO: período durante o qual a VENDEDORA disponibilizará a ENERGIA CONTRATADA para a COMPRADORA, nos termos da Cláusula 4^a deste instrumento;

d) PONTO DE ENTREGA: significa o CENTRO DE GRAVIDADE do SUBMERCADO, no qual a ENERGIA CONTRATADA será disponibilizada e vendida pela VENDEDORA à COMPRADORA mediante entrega simbólica;

PREÇO: corresponde ao preço da ENERGIA CONTRATADA, em R\$/MWh ...”²

Pondera, nesse sentido, que *“a quantidade de energia contratada, constante das Notas Fiscais que lastrearam as operações autuadas corresponde, portanto, à quantidade da energia elétrica que é colocada à disposição da Impugnante no Centro de Gravidade, considerando, portanto, somente as perdas ocorridas até esse momento”*.

Aduz, dessa forma, que *“as perdas na transmissão de energia dos Centros de Gravidade até os pontos finais de entrega, quais sejam, os estabelecimentos da Impugnante, são de responsabilidade da Impugnante. Perdas essas que não foram consideradas pela Fiscalização, no presente caso, uma vez que as autuações se deram com base na quantidade de energia informada nas Notas Fiscais que, conforme demonstrado, contemplam apenas as perdas ocorridas até os Centros de Gravidade”*.

Destaca que *“essas perdas associadas ao transporte de energia elétrica até o estabelecimento da Impugnante geram um desequilíbrio entre a produção e o consumo total da energia, que faz com que a energia consumida seja inferior ao valor da energia contratada, conforme rateio determinado pela CCEE no módulo 2 das regras de comercialização de energia elétrica aprovada pela Resolução Normativa ANEEL 428/2011”*.

Complementa afirmando que *“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 efetivo 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”*.

Afirma, ainda, que *“é justamente por isso que, de acordo com 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”*.

² Vide contrato à fl. 165 (exemplo).

Apresenta dados relativos à geração e consumo de energia elétrica relativos ao ano de 2015 (fls. 1.128), fornecidos pela CCEE, segundo a Impugnante, e ressalta que *“há uma estimativa média de perda de 5% da energia, que é rateada na proporção de 50% para os consumidores e 50% para os geradores, equivalendo, portanto, a uma redução média de 2,5% para a Impugnante”*.

Alega que o Fisco deveria ter adotado esse procedimento no presente caso, vale dizer, 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, ou seja, segundo a Impugnante, o Fisco *“deveria ter considerado, para fins de determinação da posição da Impugnante, os valores informados pela CCEE após a liquidação, valores esses computados no campo ‘B’*. Isso porque esses valores, sim, são contabilizados levando em consideração a energia que efetivamente foi adquirida pelo agente, após o abatimento das perdas, subtraindo-se, posteriormente, o consumo realizado pela Impugnante”.

Prosseguindo, a Impugnante refuta o argumento do Fisco no sentido de que não teria havido a desconsideração das perdas de energia elétrica ocorridas na transmissão, haja vista que, no levantamento quantitativo realizado nos presentes autos teriam sido consideradas as entradas efetivas de energia elétrica no estabelecimento autuado (Coluna C do Anexo 2 do AI).

Alega, nesse sentido, que, ao contrário do argumento do Fisco, *“não foram levados em consideração, na Coluna C, apenas as entradas de energia efetivas, descontadas as perdas”*, isso porque *“na Coluna C, informada pela Fiscalização como sendo as entradas efetivas de energia, consta a soma da energia adquirida pela Impugnante via contratos bilaterais, no Ambiente Livre de Contratação + energia adquirida no PROINFA + energia adquirida no Mercado de Curto Prazo”*.

Porém, a Impugnante reafirma que os valores referentes à energia por ela adquirida no Ambiente de Livre Contratação *“(constantes nas colunas à esquerda da Coluna A), correspondem exatamente aos valores informados nas Notas Fiscais de aquisição de energia que, conforme já demonstrado, consideram apenas as perdas ocorridas até a disponibilização da energia pela vendedora”*.

Conclui, assim, que o Fisco *“não levou em consideração, em relação a essas aquisições no Ambiente de Livre Contratação, as perdas ocorridas após a disponibilização da energia pela vendedora, até a sua entrada efetiva no estabelecimento da Impugnante”*.

Entretanto, razão não lhes assiste em relação aos dois itens do despacho interlocutório.

Embora não tenha conseguido comprovar a alegada duplicidade de exigências por ela suscitada, a Impugnante insiste em afirmar que *“a simples análise da Planilha anexada pela Fiscalização no Anexo 2 do presente Auto de Infração permite a verificação de que, nas entradas de energia computadas na Coluna C, estão sendo consideradas as aquisições e disponibilizações de energia realizadas pela Impugnante no Mercado de Curto Prazo, as quais, conforme demonstrado, já estão sendo tributadas no PTA nº 01.000422324-39”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, ao contrário de sua afirmação, repisa-se, o levantamento quantitativo de energia elétrica **não** tem nenhuma relação com a liquidação das diferenças, no âmbito da CCEE, das operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo.

Há que se destacar, rememorando, que 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 (contabilizadas 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 QUANTIDADE INFERIOR À LEGALMENTE PREVISTA	→	RECEBIMENTO DE ENERGIA SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL
ENTRADAS DE ENERGIA ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS (INCLUINDO PROINFA) EM QUANTIDADE SUPERIOR 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 QUANTIDADE IGUAL À LEGALMENTE PREVISTA	→	SEM IRREGULARIDADE

Esclareça-se que o PROINFA representa a energia elétrica proveniente de fontes alternativas (eólica, solar) e de pequenas centrais hidrelétricas (PCH), em operações centralizadas pela Eletrobrás, em relação às quais **não há obrigação de emissão de nota fiscal para acobertar a entrada no estabelecimento do consumidor livre**, nos termos da Cláusula Sexta do Ajuste SINIEF nº 03/09, que cuida das operações no âmbito do PROINFA.

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

- A energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então o estoque inicial e o estoque final serão sempre iguais a 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 autuações envolvendo as contabilizações e liquidações das operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE.

Partindo-se dos pressupostos acima, tem-se duas hipóteses:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Presumindo-se que todas as operações de aquisição de energia elétrica tenham sido efetuadas com o regular acobertamento fiscal (exceto as relativas ao PROINFA, para as quais não há obrigação de emissão de nota fiscal para acobertar a entrada no estabelecimento do consumidor livre), nos termos estabelecidos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, verifica-se que, diminuindo-se do total da energia contratada a quantidade consumida e as respectivas sobras, deve-se obter um resultado igual a zero.

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.

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:

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

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 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 (NFs 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.

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

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

OU

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

OU

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 na CCEE das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 (Energia C/NF + PROINFA – Consumo – 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 (Déficits + Entradas C/NF – Consumo < 0), devendo-se reiterar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

Verifica-se, pois, que inexistente a duplicidade de exigências suscitada pela Impugnante, 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 – PTA nº 01.000422324-39).

Os “Ajustes” feitos pelo Fisco na coluna “Ajuste Quantidade Contabilizada Carga”, da planilha acostada às fls. 21, 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.

Reitere-se: a glosa de créditos efetuada no levantamento quantitativo 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, e no art. 70, inciso X do RICMS/02, não tendo, pois, como já afirmado, qualquer vinculação com estornos inerentes às liquidações de diferenças das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo, no âmbito da CCEE.

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

(...)

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

(...)

Relativamente ao item “2” do despacho interlocutório, inicialmente, mister se faz lembrar como é feito o cálculo das sobras e déficits de energia (do agente), de acordo com os dados informados pela CCEE (vide fls. 19).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERÍODO	TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA (MWh)	CONSUMO AGENTE (MWh)	CONTABILIZAÇÃO AGENTE (MWh)	% CARGA	CONTABILIZAÇÃO CARGA
	A	B	C = A - B	D	E = D X C
jan-11	50.289,12	50.311,53	-22,40	34,53%	-7,74
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
abr-11	59.652,75	52.216,45	7.436,30	34,68%	2.579,00
mai-11	53.041,48	52.425,77	615,71	36,95%	227,48
jun-11	58.056,11	57.494,04	562,07	33,21%	186,67

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 **déficits** 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.

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*:³

“... 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).

[...]

³ 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

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:

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 no item anterior, 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 firmado e registrado 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.

Admitindo-se, apenas por hipótese, como correta a afirmação da Impugnante de que o Fisco deveria ter abatido as perdas de energia desde o centro de gravidade (ponto virtual da CCEE, onde ocorre a aferição da energia efetiva transitando pela rede básica) até o seu estabelecimento, ainda assim o resultado do levantamento quantitativo seria o mesmo, pelas seguintes razões cumulativas:

a) as perdas de energia também estão sujeitas à glosa de créditos, nos termos estabelecidos no art. 71, inciso V do RICMS/02.

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

[...]

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial.

b) se o Fisco efetuasse alguma dedução de perdas de energia, em MWh, do total consignado nas notas fiscais inerentes à energia contratada, teria, também, que deduzir da medição contábil do consumo essas mesmas perdas, procedimento que não alteraria em nada as quantias de sobras e déficits apurados.

c) se as perdas de energia desde o centro de gravidade até o ponto de entrega no estabelecimento autuado 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.

Lado outro, há que se destacar que a Impugnante não compreendeu inteiramente o procedimento relativo ao levantamento quantitativo, quando afirma que “*não foram levados em consideração, na Coluna C, apenas as entradas de energia efetivas, descontadas as perdas*”, isso porque “*na Coluna C, informada pela Fiscalização como sendo as entradas efetivas de energia, consta a soma da energia adquirida pela Impugnante via contratos bilaterais, no Ambiente Livre de Contratação + energia adquirida no PROINFA + energia adquirida no Mercado de Curto Prazo*”.

Como já afirmado no item anterior, quando se constata um déficit de energia, ou seja, quando o consumo supera o total da energia contratada, verifica-se que, somando-se à energia contratada (Entradas C/NF + PROINFA) a quantidade adicional de energia adquirida, em quantidade positiva equivalente ao déficit apurado, com posterior subtração do total da energia consumida, deve-se obter um resultado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

igual a zero, pois o total de energia adquirida, incluindo o déficit, deve ser igual ao consumo total de energia.

CONSUMO DE ENERGIA **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 OU ENTRADAS COM NF + PROINFA + ENTRADA/DÉFICIT = ENERGIA CONSUMIDA
Obs.: O déficit de energia, em sua quantidade positiva (MWh), corresponde a uma entrada adicional de energia adquirida e liquidada na CCEE

Portanto, o procedimento fiscal de somar às entradas de energia com notas fiscais e PROINFA a quantidade (MWh) equivalente ao déficit apurado está absolutamente correto, pois a soma dessas parcelas (NF + PROINFA + Déficit), deve ser equivalente ao total de energia consumida.

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 compoem 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 do centro de gravidade até o ponto de consumo.

Exemplificando:

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

- Consumo contábil de energia (informado pela CCEE): 90 (noventa) unidades (MWh);

- Sobras de energia: 10 (dez) unidades (MWh).

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

No tocante às multas exigidas, alegam os Impugnantes que houve ilegalidade na exigência em relação à falta de emissão das notas fiscais de entrada e saída de energia elétrica, bem como o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, capituladas nos incisos II e XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Alegam que não existe qualquer razão para que a Autuada efetuasse a emissão das notas fiscais de entrada e saída nessas operações, considerando o fato de que o estorno de créditos de ICMS de energia elétrica e a exigência desse imposto na aquisição de energia elétrica mostram-se ilegais.

Salientam que a ausência de emissão das notas fiscais em relação a tais operações não trouxe qualquer dano ao erário nem causou qualquer embaraço à Fiscalização.

Contudo, as alegações dos Impugnantes não procedem. Inicialmente é preciso esclarecer que há um equívoco por parte dos Impugnantes em relação às penalidades aplicadas pelo Fisco.

Por meio de levantamento quantitativo de mercadoria efetuado pela Fiscalização, restou demonstrado a entrada de energia elétrica sem o acobertamento fiscal e o aproveitamento indevido de créditos do imposto.

Em razão destas infringências, foram cominadas as seguintes multas isoladas:

Lei nº 6.763/75

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

são as seguintes:

(...)

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

(...)

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

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;"

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa isolada pela falta de emissão de notas fiscais de saída (“venda”) de energia elétrica, muito menos em estorno de créditos de ICMS em decorrência de “venda” de energia elétrica, conforme argui a Defesa.

Verifica-se, pois, que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, refere-se à irregularidade de entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal.

A outra Multa Isolada aplicada (art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75) se refere à irregularidade de aproveitamento de crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, e não à saída de mercadoria sobre abrigo da não-incidência como contesta a Defesa.

Como se nota, a lei determina claramente a aplicação das penalidades de 40% (quarenta por cento) do valor da operação por receber a mercadoria desacobertada de documentação fiscal; bem como de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito apropriado em desacordo com a legislação tributária.

Entretanto, quanto à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, seu valor deve ser adequado a duas vezes o valor do imposto incidente nas operações objeto da autuação, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, considerando a nova redação dada ao inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio dos arts. 19 e art. 93, ambos da Lei nº 22.796, de 28/12/17:

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

Efeitos a partir de 29/12/2017 - Redação dada pelo art. 19 e vigência estabelecida pelo art. 93, ambos da Lei nº 22.796, de 28/12/2017.

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

(...)

Código Tributário Nacional

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Há de se observar, com relação à Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, a exigência no percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto indevidamente apropriado. Portanto, o *quantum* exigido é menor que o limite máximo previsto no novel §2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente). Assim, não há que se efetuar qualquer ajuste na sua exigência.

Ainda, que o crédito tributário foi reformulado pela Fiscalização em duas oportunidades, na primeira delas, corretamente, com a exclusão da majoração das multas isoladas pela reincidência.

No tocante às demais alegações da Defesa acerca das penalidades exigidas, vale destacar que elas foram exigidas nos termos da legislação tributária vigente e não compete ao órgão julgador a negativa de aplicação de qualquer norma, conforme prevê o inciso I, art. 110 do RPTA – Decreto Estadual nº 44.747/08:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - 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;

(...)

Dos Coobrigados

Os Impugnantes alegam que a Fiscalização incluiu indevidamente no polo passivo da obrigação tributária os diretores da empresa, na condição de coobrigados.

Aduzem que, nos termos do art. 135 do CTN, somente é possível a imputação da responsabilidade tributária a gerentes, administradores e equivalentes, na hipótese de comprovação de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou por meio de ilícitos, tornando estes solidariamente responsáveis pelos créditos tributários.

Afirmam que, no presente caso, não estão presentes quaisquer dos pressupostos exigidos pelo art. 135 do CTN para a responsabilização dos diretores, porquanto inexistente a prática de atos com excesso de poderes ou com violação à lei ou estatuto social. Salientam que o Fisco sequer discriminou eventual conduta dos Coobrigados que se enquadrassem na legislação mencionada, fato que já ensejaria a exclusão deles do polo passivo da obrigação tributária.

Entendem que o simples fato dos Coobrigados serem administradores da empresa no período em que ocorreu a falta de recolhimento do tributo não justifica a inclusão deles no polo passivo da autuação.

Citam decisões que entendem lhes socorrer e requerem que sejam excluídos os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária.

Porém, também nesse ponto, não assiste razão à Defesa.

Como pode ser verificado no Anexo 15 deste Auto de Infração (fls. 240/251), todos os Coobrigados estavam investidos nos seus respectivos cargos junto à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa e no exercício de suas funções no período em que ocorreram os fatos geradores objeto do presente Auto de Infração.

Os administradores, diretores, respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Código Tributário Nacional

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:

(...)

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

Lei nº 6.763/75

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.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos referidos coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando do recebimento de energia elétrica sem documentação fiscal e do aproveitamento indevido de crédito de ICMS com intuito de suprimir o imposto devido.

Induvidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa autuada, na qualidade de administradores, sendo certo que a realização das operações com energia elétrica em desacordo com o disposto na legislação tributária caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Assim, diante da comprovação de atos praticados contrariamente à lei, está correta a inclusão na sujeição passiva dos Coobrigados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitera-se, por oportuno, que a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no Auto de Infração está prescrita na Lei nº 6.763/75, em conformidade com os requisitos do CTN.

Ressalta-se, a possibilidade de divergência nas citações da numeração das folhas dos autos anteriores à data desta decisão, em virtude de saneamento processual mediante a lavratura de “Termo de Renumeração”, em 03/04/19, acostado às fls. 1.270.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário no período anterior a 25/12/11. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) que a reconhecia em relação ao período anterior a 17/11/11, relativamente ao ICMS e multa de revalidação e Lilian Cláudia de Souza, que a reconhecia em relação ao período anterior a 25/12/11. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do demonstrativo de fls. 1.144/1.147, e ainda, para adequar o valor da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 ao disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo legal, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Lilian Cláudia de Souza, que ainda excluía os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 03 de abril de 2019.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.219/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000655074-26	
Impugnação:	40.010142810-23, 40.010142814-49 (Coob.), 40.010142815-11 (Coob.)	
Impugnante:	Intercement Brasil S.A. IE: 304014206.26-52 Cleber Acúrcio Machado (Coob.) CPF: 021.764.208-02 Rubens Prado Valentin Júnior (Coob.) CPF: 091.087.318-61	
Proc. S. Passivo:	Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, qual seja: o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 17/11/11, relativamente ao ICMS e multa de revalidação.

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 17/11/11 (data de intimação do AIAF).

Ressalta-se que no caso das acusações fiscais imputadas à Autuada, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido e, portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Nada obstante, no que tange à multa isolada, a qual decorre de descumprimento de obrigação acessória pelo Contribuinte, consoante se extrai de interpretação lógica do §1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, inexistente qualquer valor a ser homologado pelo Fisco mineiro, visto que não faz sentido pensar que o Contribuinte tinha a obrigação de recolher de forma antecipada a multa isolada na época do descumprimento de obrigação acessória, visto que a convolação da obrigação de fazer em obrigação de pagar ocorre tão somente com a lavratura do Auto de Infração.

O § 2º do art. 113 do CTN assevera que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas**, nela previstas **no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**”, logo, se o

contribuinte não realiza a prestação de fazer ou não fazer a que estava obrigado, cujo escopo era facilitar o trabalho de fiscalização ou de possibilitar a conferência da apuração e do pagamento do imposto, no seu montante exato, essa obrigação, apesar de acessória, persiste, independentemente da obrigação principal, na seara tributária. Um grande exemplo disso é a hipótese de contribuinte que goza de isenção ou imunidade de ICMS, mas que ainda está obrigado a realizar obrigações acessórias, vinculadas às operações isentas ou não tributadas que promove em seu estabelecimento.

É curial gizar que o próprio inciso VI do art. 149 do CTN prevê o lançamento de ofício, “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”, portanto, se é possível a constituição do crédito tributário, atinente à multa isolada, mediante a lavratura de Auto de Infração de imposição de multa (AIIM), sem a necessidade de revisão de ofício de algum lançamento fiscal, torna-se indubitável que a multa isolada se submete a regramento próprio de decadência tributária, típica de lançamento de ofício, não se comunicando, pois, o regramento da decadência aplicada à obrigação principal, quando se cuide de tributos sujeitos à homologação da Fazenda Pública.

Assim sendo, a multa isolada cobrada no presente auto se submete à regra do art. 173, inciso I, do CTN, visto que depende de lançamento de ofício para a sua cobrança, além de inexistir qualquer tipo de pagamento à ela referente sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Neste sentido, calha trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art. 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, no que se relaciona à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

DISCUTE-SE NOS AUTOS A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAR O VENDEDOR PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, QUANDO A EMPRESA ADQUIRENTE, EMBORA APRESENTE A DECLARAÇÃO LEGALMENTE EXIGIDA DE QUE FAZ JUS AO BENEFÍCIO (ART. 29, § 7º, II, DA LEI Nº 10.637), NÃO PREENCHE OS REQUISITOS LEGAIS PARA TANTO.

AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO ENFRENTOU A MATÉRIA POSTA EM DEBATE NA MEDIDA NECESSÁRIA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, HAVENDO MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO AOS MOTIVOS PELOS QUAIS NÃO SE RECONHECEU A DECADÊNCIA

DO LANÇAMENTO EFETUADO NA HIPÓTESE. NÃO HÁ QUE SE FALAR, PORTANTO, EM NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, VISTO QUE TAL SOMENTE SE CONFIGURA QUANDO, NA APRECIÇÃO DE RECURSO, O ÓRGÃO JULGADOR INSISTE EM OMITIR PRONUNCIAMENTO SOBRE QUESTÃO QUE DEVERIA SER DECIDIDA, E NÃO FOI.

O PRESENTE RECURSO NÃO DISCUTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IPI, CUJO PAGAMENTO ANTECIPADO ATRAIRIA A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAL DIFERENÇA RECOLHIDA A MENOR. AO CONTRÁRIO, DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE SEQUER HOUVE PAGAMENTO DE IPI NA HIPÓTESE, TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO CUIDAM DE MERCADORIAS REMETIDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO, NA FORMA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02, E, TAMBÉM, PORQUE O ACÓRDÃO RECORRIDO AFIRMOU QUE AO FINAL DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI, COM A ADIÇÃO DOS DÉBITOS APURADOS PELAS SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO, TIDA POR INDEVIDA, NÃO SURTIRAM SALDOS DEVEDORES A COBRAR POR CONTA DE OS SALDOS CREDORES SUPERAREM OS VALORES DOS DÉBITOS ESCRITURADOS E APURADOS.

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DO PRESENTE FEITO SE REFERE À MULTA APLICADA COM BASE NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64, POR FALTA DE LANÇAMENTO DO VALOR DO IPI NA RESPECTIVA NOTA FISCAL, TRATANDO-SE, PORTANTO, DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CUJA CONSTITUIÇÃO SE SUJEITA AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PREVISTO NO ART. 149 DO CTN E ATRAI A REGRA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. OS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OCORRERAM NO PERÍODO DE ABRIL A SETEMBRO DE 2004 E O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO RESPECTIVO CRÉDITO TEVE INÍCIO EM 1º DE JANEIRO DE 2005, DE FORMA QUE O LANÇAMENTO OCORRIDO EM OUTUBRO DE 2009 NÃO FOI ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, HAJA VISTA TER SIDO EFETIVADO ANTES DO DECURSO DO PRAZO QUINQUENAL DE QUE TRATA O ART. 173, CAPUT, E INCISO I, DO CTN.

O INCISO II DO § 7º DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02 INCUMBIU AS EMPRESAS ADQUIRENTES DA OBRIGAÇÃO DE DECLARAR AO VENDEDOR, DE FORMA EXPRESSA E SOB AS PENAS DA LEI, QUE ATENDE A TODOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS.

NO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, NEM A LEI DE REGÊNCIA, NEM A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DELEGARAM AO VENDEDOR A INCUMBÊNCIA DE VERIFICAR A VERACIDADE DA DECLARAÇÃO PRESTADA PELO ADQUIRENTE, DE FORMA QUE NÃO PODE A AUTORIDADE FISCAL RESPONSABILIZAR O VENDEDOR POR NÃO TER ADOTADO CAUTELAS PARA CONFERIR SE O ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE ATENDIA OU NÃO AOS REQUISITOS PARA O GOZO DO BENEFÍCIO. É QUE NÃO CABE A ATRIBUIÇÃO DE OUTROS ENCARGOS À EMPRESA VENDEDORA, SE

NÃO HÁ NORMATIVA EXPRESSA NESSE SENTIDO. COM EFEITO, AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECORREM DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113, § 3º, CTN), NÃO PODENDO O FISCO EXIGIR OUTRAS PRESTAÇÕES QUE ACHE NECESSÁRIAS SE NÃO HÁ AMPARO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (LEIS, TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, DECRETOS E NORMAS COMPLEMENTARES - ART. 96 DO CTN).

OS CONTRATANTES SÃO OBRIGADOS A GUARDAR, ASSIM NA CONCLUSÃO DO CONTRATO, COMO EM SUA EXECUÇÃO, OS PRINCÍPIOS DE PROIBIDADE E BOA-FÉ (ART. 422 DO CÓDIGO CIVIL), DE FORMA QUE A CELEBRAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO PRESSUPÕE A CONFIANÇA NO COMPORTAMENTO LEGÍTIMO DAS PARTES, DE MODO QUE SE UMA DELAS SE CONDUZ DE FORMA INDEVIDA OU ILEGAL, QUEBRANDO A CONFIANÇA QUE LHE FOI DEPOSITADA, A PARTE QUE ATUOU SEGUNDO O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NÃO PODE SER PENALIZADA PELO COMPORTAMENTO ANTIJURÍDICO DA OUTRA, SOB PENA DE SUBVERTER A PRÓPRIA ATIVIDADE COMERCIAL E, EM ÚLTIMA ANÁLISE, O VETUSTO CONCEITO DE JUSTIÇA SEGUNDO O QUAL SE DEVE DAR A CADA UM O QUE LHE É DEVIDO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO EQUÂNIME DOS ÔNUS QUE DEVEM SER IMPUTADOS A CADA PARTE.

RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ANULAR O AUTO DE INFRAÇÃO QUE APLICOU À RECORRENTE A MULTA PREVISTA NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. (STJ – RESP N. 1.528.524 - PE (2015/0080662-2) – 2ª T.; REL: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES; JULGADO EM: 18/08/2015; DJE: 28/08/2015)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

QUANDO OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS SÃO UTILIZADOS NA PRETENSÃO DE REVOLVER TODO O JULGADO, COM NÍTIDO CARÁTER MODIFICATIVO, PODEM SER CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, EM VISTA DA INSTRUMENTALIDADE E A CELERIDADE PROCESSUAL.

NOS TERMOS DO ART. 113, §§ 2º E 3º, DO CTN, A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA EM "LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" PODE VINCULAR NÃO SÓ O CONTRIBUINTE, COMO TERCEIRO, NO OBJETIVO DE OBRIGÁ-LOS A FAZER, NÃO FAZER OU TOLERAR QUE SE FAÇA, DE MODO QUE A NÃO OBSERVÂNCIA DO DEVER LEGALMENTE IMPUTADO CONDUZ À APLICAÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA (MULTA), QUE SE TRANSMUTA EM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A PRÓPRIA AGRAVANTE RECONHECE QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL VEDA A CONFECÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE COMPETENTE

- PRESTAÇÃO NEGATIVA (NÃO FAZER) -, O QUE TRANSFORMA A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL QUANTO À MULTA APLICADA, CUJO "SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA É A PESSOA OBRIGADA ÀS PRESTAÇÕES QUE CONSTITUAM O SEU OBJETO" (ART. 122 DO CTN).

A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EXISTE AINDA QUE O SUJEITO A ELA VINCULADO NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. ISTO PORQUE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POSSUI CARÁTER AUTÔNOMO EM RELAÇÃO À PRINCIPAL, POIS MESMO NÃO EXISTINDO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A SER ADIMPLIDA, PODE HAVER OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA A SER CUMPRIDA, NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS.

TRATANDO-SE DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (PENALIDADE PECUNIÁRIA), CONVERTIDA EM PRINCIPAL, A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO SUJEITA-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 149, INCISOS II, IV E VI, DO CTN, CUJA REGRA A SER OBSERVADA É A DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, MAS IMPROVIDO. (STJ - EDCL NO RESP 1.384.832/RN, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 24/03/2014) (GRIFEI)

Noutro ponto, retomando a análise do recolhimento parcial do ICMS e da multa de revalidação e a que tipo de regra de decadência estaria sujeito, quanto às exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo, *data venia*, que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 17/11/11, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do Contribuinte, acerca do teor do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, *ex vi* do parágrafo único do art. 173 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. **NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).** TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I, do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE

DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEGUINTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I, do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES É, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

“ [...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É

DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 17/11/11, deve levar em consideração o disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Até mesmo porque havendo apenas recolhimento a menor de ICMS, devido à glosa de créditos pela Fiscalização Fazendária, em que pende dúvida razoável, oriundo da subjetividade do conceito classificatório dos créditos permitidos ou vedados à compensação no sistema de débito e crédito do ICMS, segundo a legislação tributária vigente, não há inexistência ou omissão grave, a ponto de consistir em irregularidade do cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte. Assim, resta inaplicável o art. 149, inciso V, do CTN à espécie.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo Contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo Contribuinte.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o Auditor Fiscal solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA mineiro.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), contudo, no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

(...)No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual

perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.” (sem destaques no original)

Já no mérito, o presente processo administrativo tributário autuou a Contribuinte pelas diferenças positivas de consumo, cotejados entre o consumo declarado, que foi prefixado nos contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre, e o consumo real, após as informações de medição de consumo por estabelecimento do agente de mercado, que foi informado pela CCEE, segundo apuração do crédito tributário, lançado no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID. Para essas acusações fiscais, foi exigido o estorno proporcional de créditos de ICMS, pois a aquisição real de energia elétrica, nas operações interestaduais, foi menor que os valores lançados nas NFs de entrada.

Em conjunto, no Auto de Infração, também houve a autuação pelas diferenças negativas de consumo, que ocorrem quando a aquisição real de energia elétrica pelo estabelecimento autuado, nas operações interestaduais, é maior que os valores lançados nas NFs de entrada, sendo que sua constatação implica na entrada de mercadorias desacobertada de documentação fiscal.

Cuida-se de simples aferição matemática das diferenças de valores apuradas entre a escrita fiscal da Contribuinte, apostas nos livros de registro de entrada, e as informações de carga elétrica consumida pelo estabelecimento autuado, repassadas pela CCEE ao Fisco, as quais não se confundem com trabalho fiscal anterior, no mesmo período autuado, referentes aos mecanismos de compensação de sobras e déficits de energia elétrica, que é intermediada pela CCEE entre os diversos agentes de mercados regularmente cadastrados por ela, quanto ao leilão de energia elétrica no mercado “Spot”.

Quanto à inclusão dos administradores no polo passivo da relação jurídico-tributária, entendo que assiste razão à Impugnante, uma vez que as acusações fiscais não são de fácil constatação e a própria complexidade das obrigações acessórias atribuídas ao contribuinte, no ramo de energia elétrica para o ACL (Ambiente de Contratação Livre), no que tange ao acobertamento fiscal das operações comerciais de compra e venda das sobras de energia elétrica previamente contratadas de forma multilateral pelos agentes de mercado, junto à CCEE.

Salvo melhor juízo, não poderia ter o Fisco criado presunção fiscal de desajuste das condutas dos administradores à legislação tributária estadual, porquanto a técnica da responsabilização objetiva dos Coobrigados deve ser aplicada somente ao padrão de ilícito fiscal, que não desborde dos contornos da gravidade do desvio de conduta, que estão previstos, implicitamente, no preceito normativo do art. 135, inciso III, do CTN.

Se, por um lado, a verificação da “infração à lei” é tarefa simples para o operador do direito, pois basta o agir do coobrigado em desconformidade com as obrigações tributárias a ele imputadas, enquanto gestor da sociedade empresária, em contrapartida, “os atos praticados com infração à lei” já não o são, uma vez que dependem da análise do conjunto probatório dos autos e dos fatos demonstrados, que são pertinentes à conduta individual do coobrigado e a efetividade dela para a facilitação da perpetração do ilícito tributário.

Malgrado existam lindes bem definidos para a expressão “infração à lei”, inserida no inciso III do art. 135 do CTN, os quais foram traçados pela norma interpretativa da Portaria SRE nº 148/15, que em seu Anexo Único contempla todos os códigos de ocorrência de autuação fiscal, vinculados à infrações fiscais mais graves, sob a ótica da Fiscalização; como já foi fustigado linhas atrás, por vezes, não é possível se identificar atos de gestão pessoal dos administradores, que concorram para a prática efetiva do ilícito tributário.

É o que ocorre *in casu*, desde que o julgador zele pela ponderação das circunstâncias do caso concreto e das provas, ainda que indiciárias, de atos dos administradores, imbuídos do dolo de se reduzir a carga fiscal incidente sobre as operações comerciais da sociedade empresarial.

A complexidade da legislação do ICMS, precipuamente, no caso da tributação setorial de energia elétrica, contribui para o obscurantismo das obrigações acessórias, tornando, pois, o desiderato da regularidade fiscal quase uma meta irreal.

Conquanto a ignorância da lei tributária não possa eximir o contribuinte de prestar as obrigações acessórias que lhes são exigidas, em tempo e modo, o hermetismo dos preceitos normativos das aludidas obrigações acessórias podem atuar como circunstância atenuante dos atos pessoais dos administradores, frente à situação de irregularidade da empresa autuada.

Há de se conjugar a tudo isso, as sucessivas alterações regulamentares das obrigações acessórias, em parco espaço de tempo, os conflitos normativos entre o direito regulatório e o direito tributário, as decisões tergiversantes do Judiciário, dentre outros fatores que enredam o contribuinte, no momento do preenchimento dos documentos fiscais e do registro de sua escrita fiscal eletrônica.

Ante a peculiaridade das circunstâncias da casuística, a adoção da técnica da responsabilização subjetiva dos administradores figura como a mais adequada ao deslinde do feito *sub examine*.

Nesta esteira, cabia ao Fisco o ônus da prova de demonstrar a conduta maliciosa dos Coobrigados de se locupletar às custas do erário estadual, tais como, *verbi gratia*, a falta de destaque contumaz das notas fiscais de entrada e saída, que acobertam as operações de aquisição e venda de energia elétrica leiloadas pela CCEE no MCP (Mercado de Curto Prazo); e a prova do rateio deliberado dos percentuais de carga de consumo entre os estabelecimentos de mesma titularidade do agente de mercado, cadastrado na CCEE, que estão vinculados ao contrato bilateral de aquisição global de energia elétrica por submercado, com o único propósito de se implementar planejamento tributário evasivo, a partir do instante em que gerencia uma equalização da carga fiscal do ICMS, pelas vias escusas de um aumento artificial da carga tributária para um de seus estabelecimentos com créditos acumulados de ICMS e de uma redução ilícita da carga tributária para um de seus estabelecimentos com saldo devedor de ICMS. À míngua de provas, não foi esse o caso dos autos.

Apesar de ter condições de produzir este tipo de prova, a Fiscalização não se desincumbiu de seu ônus probatório no sentido de comprovar a contribuição dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Coobrigados para a prática efetiva do ilícito tributário, objeto da presente autuação, nos termos do art. 373 e do art. 15, ambos do CPC/2015.

Na mesma vertente interpretativa, existe o precedente do Acórdão nº 21.725/14/1ª da 1ª Câmara julgadora deste Conselho de Contribuintes, que já afastou a responsabilidade objetiva dos administradores, no caso de entrega de arquivo SINTEGRA em desacordo com a legislação tributária estadual.

Por todas essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, o ICMS cobrado e a Multa de Revalidação, atinentes ao período anterior ao dia 17/10/11 (data de intimação do AIAF), estão extintos pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor, bem como ainda dou provimento à Impugnação para que se excluam os administradores do polo passivo da relação jurídico-tributária.

Sala das Sessões, 03 de abril de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.219/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000655074-26	
Impugnação:	40.010142810-23, 40.010142814-49 (Coob.), 40.010142815-11 (Coob.)	
Impugnante:	Intercement Brasil S.A. IE: 304014206.26-52 Cleber Acúrcio Machado (Coob.) CPF: 021.764.208-02 Rubens Prado Valentin Júnior (Coob.) CPF: 091.087.318-61	
Proc. S. Passivo:	Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, 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.

Conforme já salientado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo, realizado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012: **i)** entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal; e **ii)** aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência no tocante ao período anterior a 25/12/11, pelos motivos expostos a seguir.

O CTN dispõe dois prazos decadenciais para a Fiscalização constituir o crédito tributário. No art. 173, inciso I, o referido código determina que o prazo será contado em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal forma de contagem é conhecida como “regra geral” da decadência e é aplicável aos tributos que são sujeitos ao lançamento de ofício, como, por exemplo, o IPTU, de competência municipal e ainda para tributos sujeitos a lançamento por declaração, como é o caso do ITCD do estado de Minas Gerais.

Já no art. 150, §4º, o CTN determina que o prazo será contado em cinco anos a partir da data de ocorrência do fato gerador do tributo quando este for sujeito ao lançamento por homologação. Isto é, nos casos em a legislação determina que cabe ao contribuinte apurar e recolher a exação nos termos em que considera pertinente em sua contabilidade. É ver a redação do dispositivo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (Original sem destaques)

Percebe-se que a exceção à aplicação do dispositivo somente se dará quando houver constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nos termos do artigo acima mencionado.

No caso dos autos, não há qualquer prova capaz de assegurar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do Autuado, pois o lançamento decorre o recolhimento a menor de ICMS, no exercício de 2011, em função e equívocos da empresa relacionados ao recolhimento do tributo. Neste sentido, basta a leitura do Auto de Infração para constatar que a Fiscalização não imputa ao Autuado qualquer daquelas condutas.

Pois bem, analisando o art. 150, §4º do CTN, o STJ possui entendimento pacificado - em sede de repetitivos - de que ele se aplica sempre que o contribuinte tenha apurado o tributo e realizado o pagamento do que entende devido, ainda que a Fiscalização venha posteriormente, de ofício, lançar o tributo complementar.

Neste sentido, destaca-se o REsp nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual foi afirmado que *“a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do Artigo 150”* (REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 18.09.2009).

Assim sendo, em havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, o STJ entende pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, sendo *“despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo”* (STJ, 1ª Seção, AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011).

O que se denota dos autos, inclusive do Relatório da autuação é que o Contribuinte declarou as operações tributáveis e ainda realizou o recolhimento antecipado do valor do imposto que entendeu ser devido e, de acordo com esta

sistemática, novamente salientamos outros precedentes do STJ pela aplicação do art. 150, §4º do CTN na hipótese em que o contribuinte apurou e declarou o tributo que entendia devido.

Cite-se, novamente, o REsp nº 973.733/SC, no qual o STJ entendeu que não se aplica o art. 173, inciso I do CTN quando o débito é declarado pelo contribuinte, aplicando-se apenas à situação em que inexistente “*prévia declaração do débito*”. É ver o trecho pertinente do acórdão, extraído do voto do Min. Relator:

ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO”.

Diante desse entendimento, o STJ editou a Súmula nº 555:

QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Infere-se diretamente da Súmula nº 555/STJ que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo na forma do art. 173, inciso I do CTN é reservada às hipóteses em que não há declaração do débito.

A razão para tanto é que se o contribuinte se omite totalmente, deixando de exercer sua atividade de apurar e declarar o débito, não há objeto sobre o qual a Fazenda deva se pronunciar nos termos do art. 150, §4º do CTN. Daí a contagem do prazo decadencial recair no art. 173, inciso I do CTN.

Inclusive, esse já era o entendimento doutrinário antes do advento da Súmula nº 555/STJ:

A AFERIÇÃO DA REGRA DE DECADÊNCIA APLICÁVEL SE FAZ A PARTIR DA FORMA EXTERIORIZADA PELO CONTRIBUINTE. LEIA-SE EM FORMA EXTERIORIZADA, A PRODUÇÃO/VERBALIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS (DARF E/OU DCTF, DIPJ, TODAS NO PRAZO PRÓPRIO) DEVIDAMENTE CIENTIFICADOS À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, COMO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. VEJA: SE SE DIZ ‘FORMA EXTERIORIZADA’ NÃO ESTÁ SOB ATENÇÃO O CONTEÚDO INSERTO NAQUELA FORMA. É DIZER, SE O CONTRIBUINTE PÕE FORMA E A COMUNICA VALIDAMENTE À SRF, ISTO, DE PER SI, JÁ É SUFICIENTE PARA DECIDIR QUAL O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL. EM RESUMO, NÃO SE PERQUIRE DO CONTEÚDO E CONSEQÜENTE VALIDADE DE TAIS FORMAS ‘EXTERIORIZADAS’ NA DETERMINAÇÃO PRELIMINAR DO PRAZO DECADENCIAL PARA

REVISÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE. SE ELAS FORAM PRODUZIDAS E ADEQUADAMENTE EXTERIORIZADAS, NECESSARIAMENTE O FISCO DEVERÁ PRODUIR A CONTRAFORMA, NO PRAZO DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN, PARA PODER AFASTAR OS EFEITOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA” (SANTI, EURICO MARCOS DINIZ DE. (COORD.). DECADÊNCIA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA. SÃO PAULO: QUARTIER LATIN, 2006, P. 30)

COMPETE À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, EX VI DO ARTIGO 150, CAPUT, HOMOLOGAR A ATIVIDADE PREVIAMENTE EXERCIDA PELO SUJEITO PASSIVO, ATIVIDADE QUE EM PRINCÍPIO IMPLICA, EMBORA NÃO NECESSARIAMENTE, EM PAGAMENTO (...)

(...) A ATIVIDADE HOMOLOGÁVEL NÃO CORRESPONDE NECESSARIAMENTE AO PAGAMENTO. CONSEQUENTEMENTE, A TERMINOLOGIA CONTEMPLADA NO CTN É, SOB ESSE ASPECTO, FELIZ: HOMOLOGA-SE A ‘ATIVIDADE’ DO SUJEITO PASSIVO, NÃO NECESSARIAMENTE O PAGAMENTO DO TRIBUTO. O OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO NÃO SERÁ ENTÃO NECESSARIAMENTE O PAGAMENTO. (BORGES, JOSÉ SOUTO MAIOR. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IN NOVELLI, FLÁVIO BAUER (COORD.) TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. RIO DE JANEIRO: FORENSE, 1981, PP. 440-441 E 444-445)

E, conforme documentação acostada aos autos, verifica-se que houve o efetivo recolhimento e declaração dos valores que o sujeito passivo entendeu serem devidos a título de ICMS decorrente de suas operações e prestações tributadas.

Dessa forma, na esteira do consolidado entendimento do STJ, inclusive sumulado e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo que as exigências do Auto de Infração que correspondem ao período anterior a anterior a 25/12/11, encontram-se fulminadas pela decadência, tendo em vista a data de intimação do Sujeito Passivo da autuação.

Por fim, no tocante à alegação de ilegitimidade passiva dos diretores com poderes de gestão, entendo que assiste razão aos Impugnantes, explica-se.

Nos termos do art. 135 do CTN, somente é possível a imputação da responsabilidade tributária a gerentes, diretores e equivalentes, na hipótese de comprovação de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou por meio de ilícitos, tornando estes solidariamente responsáveis pelos créditos tributários.

Em outras palavras, para que tal responsabilidade possa ser aplicada é indispensável que o agente tenha agido com: **i)** excesso de poderes ou; **ii)** infração à lei, contrato social ou estatuto. E, sendo esta a hipótese, poderão ser responsabilizados de forma pessoal: **1)** as pessoas referidas no Art. 134, CTN; **2)** os mandatários, prepostos e empregados ou; **3)** os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sendo esta última a dos autos.

Ora, para que os diretores respondam de forma pessoal eles devem ter, necessariamente, poder de decisão na empresa pois, somente assim poderão tomar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisões em nome da pessoa jurídica capazes de violar a lei ou seus atos constitutivos ou ainda com excesso de poderes, de modo que o sócio quotista não pode ser responsabilizado nos moldes deste artigo, não sendo outra a redação do art. 21 da Lei nº 6.763/75 do estado de Minas Gerais, é ver:

Código Tributário Nacional

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:

(...)

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

Lei nº 6.763/75

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.

Ocorre que, não basta que o sócio com poder de gestão figure nesta posição nos atos constitutivos da empresa para que lhe possa ser imputada, de forma objetiva, a responsabilidade pessoal pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, além disso, é indispensável que eles tenha agido em desacordo com seu contrato ou estatuto social, ou em desacordo com a lei, ou ainda, com abuso de poder e tais elementos devem estar expressamente delimitados nos autos, o que não é o caso, sob pena de se atribuir ao sócio a necessidade de produção de prova negativa ou diabólica, sendo absurdo que se exija que ele não agiu em desconformidade com a lei ou seus atos constitutivos.

Assim sendo, e após análise do conjunto probatório dos autos entendo que não estão presentes quaisquer dos pressupostos exigidos pelo art. 135 do CTN para a responsabilização dos administradores, porquanto inexistente a prática de atos com excesso de poderes ou com violação à lei ou estatuto social, não tendo o Fisco sequer discriminado eventual conduta dos Coobrigados que se enquadrassem na legislação mencionada, fato que já ensejaria a exclusão deles do polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos período anterior a 25/12/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e ainda, para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reconhecer a ilegitimidade passiva dos administradores elencados como coobrigados na autuação, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

Sala das Sessões, 03 de abril de 2019.

**Lilian Cláudia de Souza
Conselheira**

CC/MG