

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.250/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001978689-57  
Impugnação: 40.010152285-41, 40.010153900-71 (Coob.), 40.010153898-39 (Coob.)  
Impugnante: Coteminas S.A.  
IE: 433390833.01-77  
Josué Christiano Gomes da Silva (Coob.)  
CPF: 493.795.776-72  
Pedro Garcia Bastos Neto (Coob.)  
CPF: 014.936.636-15  
Proc. S. Passivo: Gileno Ronaldo da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nos meses de abril de 2018 e março de 2019, apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei.

Registra-se ademais, que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados, os sócios da empresa autuada nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN c/c art. 1º da Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual -SRE nº 148/15, subitem 1.8.8.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 23/47, com os argumentos infra elencados, em síntese que:

- seu ramo de atividade é a fabricação de artefatos têxteis para uso doméstico, principalmente tecidos, toalhas e artigos de casa e, na qualidade de consumidora e autoprodutora, adquire energia elétrica no ambiente de contratação livre;

- o balanço energético utilizado nada mais é do que a contabilização das energias consumidas e as contratadas – diferenças entre os contratos de venda e contratos de compra mais a produção;

- o trabalho tratou das diferenças entre a energia consumida e aquela contratada, afirmando que a energia contratada é a diferença entre a energia adquirida e produzida, subtraindo-se as cessões de energia elétrica e o resultado do balanço energético da CCEE proporcional ao consumo do ativo;

- foram constatadas supostas sobras de energia elétrica, disponibilizada no mercado e, nos meses com saldo negativo, resultara em aquisição de energia elétrica, sendo multiplicado pelo preço médio sobre o qual foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento), encontrando-se o valor do ICMS pelas supostas entradas desacobertas;

- dessa forma, o Fisco teria partido de premissas equivocadas;

- quando o contrato de compra de energia elétrica de um agente, seja ele consumidor, comercializador ou gerador, é insuficiente para cobrir a energia consumida ou vendida no mês de referência, a CCEE liquida a diferença ao valor do PLD e tal situação está denominada de déficits de energia elétrica, que é quando o agente adquire energia no MCP, devendo efetuar o pagamento a CCEE e não a determinado fornecedor;

- em situação inversa, denominada sobra de energia elétrica, o agente possuía mais energia do que realmente consumiu ou vendeu, havendo sobra que é liquidada ao PLD na CCEE, sendo este valor recebido pelo agente quando da liquidação financeira;

- a liquidação financeira do MCP é o processo em que são verificadas as posições devedoras ou credoras de cada agente, de forma multilateral, sem identificação das partes de quem se adquire ou de quem se vende a energia do MCP;

- o balanço energético é o principal objeto da contabilização e que viabiliza a liquidação financeira do MCP;

- o Convenio nº 15/07 foi o primeiro diploma legal a dispor sobre as obrigações tributárias que envolvem as operações de entrada e saída de energia elétrica, inclusive aquelas no âmbito da CCEE;

- transcreve as obrigações dispostas no referido convênio em relação à contabilização da posição devedora e credora;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- resta claro na legislação mineira que é necessário verificar o valor final da contabilização do perfil do agente para fins de emissão de nota fiscal e que não há previsão de realização de balanço energético de forma individualizada por ativo/estabelecimento, afirmando que uma vez obtida a posição do agente, cada ativo tem sua participação na sobra ou déficit calculado de acordo a proporção de sua participação na carga, chegando-se a energia a maior ou a menor em cada estabelecimento, e por consequência, em cada estado;

- a realização de contabilização individualizada de energia elétrica por ativo, conforme exigido, é uma premissa equivocada, que não há previsão nos dispositivos citados;

- não pode o Fisco, realizar um procedimento que não encontra previsão na legislação e penalizar o contribuinte, eis que foi o próprio estado, no âmbito do CONFAZ juntamente com os demais estados e sem qualquer participação dos contribuintes ou do Poder Legislativo, que editou o regramento sobre o cumprimento das obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas que são objeto de liquidação financeira no âmbito da CCEE;

- se nos meses objeto da autuação, abril/18 e março/19, a contabilização do agente foi positiva com posição credora, não existe dúvidas que a energia elétrica adquirida foi suficiente para o seu consumo, e se apresentou saldo negativo nestes meses, não fez qualquer aquisição tributada pelo ICMS;

- o que ocorreu de fato foi uma redistribuição fiscal entre os estabelecimentos do agente da energia adquirida com notas fiscais, hipótese que não há circulação de mercadorias, havendo somente discrepância entre os sistemas físico e fiscal, não havendo que se falar em aquisição de energia, e ainda que não seja considerada como discrepância, o máximo que pode ter ocorrido é a mera transferência de energia entre os estabelecimentos, o que afasta a incidência do ICMS;

- transcreve a ementa do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 de 03/05/21 do Supremo Tribunal Federal - STF, além do Recurso Especial - RESP nº 1615790/MG que trata da não incidência do ICMS na cessão de direitos no MCP;

- assevera não ser possível que o agente tenha balanço energético positivo e saldo credor no MCP, e ainda assim um de seus estabelecimentos ter adquirido energia elétrica;

- a metodologia utilizada não está prevista na legislação, não podendo prevalecer as diferenças, objeto da exação,

- se prevalecer, ainda assim existe ilegalidade na cobrança, eis que houve mera circulação entre os estabelecimentos de um mesmo contribuinte, o que afastaria a incidência do ICMS;

- o Fisco não discriminou ou individualizou a conduta dos Coobrigados que se enquadrem na prática de atos contrários a legislação, afirmando não haver conduta passível de responsabilização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- da leitura da Portaria da Secretaria da Receita Estadual - SRE nº 48/15 o Fisco pressupõe que qualquer situação prevista em seu Anexo Único importa infringência à legislação tributária, mas que apesar dos Coobrigados serem diretores da Autuada, essa condição, por si só, não enseja a inclusão no polo passivo da autuação, sendo necessário comprovar e discriminar os motivos pelos quais entendem que houve excesso de poder ou infração a lei ou estatuto;

- transcreve ementa da decisão do Agravo em Recurso Especial – AREsp nº 752607/RS, bem como a Sumula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça e afirma que a falta de pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilização subsidiária de sócios;

- cita o Acórdão nº 21.359/14/3ª da 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, contrário a inclusão dos sócios como coobrigados;

- transcreve o art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN;

- pugna pela exclusão da multa isolada de 200% (duzentos por cento) sobre o valor do ICMS, sob o argumento de existir efetiva dúvida sobre qual a capitulação legal do fato e a natureza ou as circunstâncias materiais do fato e a extensão de seus efeitos;

- reitera que o procedimento adotado pelo Fisco não encontra respaldo expresso na legislação, seja no Convenio nº 15/07, na Resolução nº 4.956/16 ou no Anexo IX do RICMS/02, e que a citada resolução prevê apenas hipóteses de levantamento quantitativo ou balanço energético para o agente e nunca de forma individualizada por estabelecimento;

- questiona como pode ter conhecimento da necessidade de pagamento de determinado crédito por meio de um procedimento que não está expresso na legislação, e como pode ser penalizada por não observar tal procedimento que decorre exclusivamente de interpretação do Fisco.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às 83/102, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese, destacando que:

- no quarto trimestre de 2020 foram realizadas 10 (dez) reuniões virtuais com os representantes da Autuada, a fim de esclarecer as ações fiscais desenvolvidas buscando minimizar todas as dúvidas em relação às atividades fiscais relacionadas à energia elétrica e à legislação tributária;

- em 18/09/20, conforme Intimação nº 006/20, os Impugnantes foram intimados a apresentar os documentos relacionados à escrituração das operações do Mercado de Curto Prazo da CCEE, tendo cumprido a solicitação do Fisco;

- em 19/10/20 foi-lhe encaminhado o Ofício nº 084/20 contendo o pré-levantamento das diferenças verificadas na contabilização das perdas e sobras do MCP da CCEE, facultando a apresentação de Autodenúncia, o que culminou com apresentação dos 02 (dois) Termos de Autodenúncia;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não se confunde saldo do balanço energético com saldo financeiro junto a CCEE, até porque o saldo do balanço energético é em MWh e o saldo financeiro é em real, sem contar que o balanço energético convertido em reais está contido no resultado da liquidação financeira;

- destaca ser importante ressaltar que a Impugnante manifesta conhecimento do inciso I do § 1º do art. 2º da Resolução nº 4.956/16, que disciplina as obrigações fiscais a serem observadas pelos agentes da CCEE nas liquidações no Mercado de Curto Prazo, quando estabelece que havendo estabelecimentos consumidores de energia elétrica associados ao mesmo perfil de agente, o valor será distribuído entre esses estabelecimentos e será atribuído a cada um deles na proporção entre a sua carga e o somatório das cargas de todos os estabelecimentos consumidores do perfil no período;

- as diferenças das sobras e déficits do MCP da CCEE já foram objeto de verificação fiscal para os exercícios de 2016 a 2019 e foram inclusive objeto de apresentação de Termos de Autodenúncia no exercício de 2020;

- os Coobrigados foram incluídos no polo passivo da exação por força dos seguintes dispositivos: inciso I do art. 135 do CTN e subitem 1.8.8 do Anexo Único da Portaria SRE nº 148 de 16/10/15, por entender que estes tem responsabilidade pessoal sobre o objeto da acusação fiscal: entrada desacobertada de energia elétrica sem o pagamento do ICMS devido;

- o afastamento da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, exigida no Auto de Infração em exame, sob o argumento de que existe efetiva dúvida sobre qual a capitulação legal do fato e a natureza ou as circunstâncias materiais do fato e a extensão de seus efeitos, com alicerce no art. 112, do CTN não deve prosperar.

Requer a procedência do lançamento, mantendo-se integralmente as exigências fiscais.

Ato seguinte, a Autuada e os Coobrigados, apresentam Impugnações administrativas às págs. 109/133 e págs. 134/158 reiterando os argumentos deduzidos anteriormente.

Por fim, a Fiscalização também reitera seus argumentos por meio de nova Manifestação Fiscal acostada aos autos às págs. 159/161.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nos meses de abril de 2018 e março de 2019, apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se ademais, que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados, os sócios da empresa autuada nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN c/c art. 1º da Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual -SRE nº 148/15, subitem 1.8.8.

Inicialmente, há que se ressaltar que a Fiscalização adotou técnica hábil para a apuração das exações tributárias devidas, com fundamento no art. 194 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080 de 13/12/02, que dentre outras técnicas trata do levantamento quantitativo utilizado para a lavratura do Auto de Infração.

Foram utilizadas as Notas Fiscais Eletrônicas de emissão própria, os arquivos da EFD – Escrituração Fiscal Digital, além dos relatórios CONFAZ fornecidos pela “CCEE – Câmara de Comercialização de Energia Elétrica”, cujos dados foram consolidados no arquivo “Lev Quant\_4333908330177\_2017 a 2019”.

O levantamento quantitativo é uma técnica fiscal de auditoria realizada pelo Fisco em vários ramos de atividades, tratando-se de fórmula matemática que traduz diferenças na movimentação de energia elétrica. Portanto, trata-se de levantamento físico de quantidades em MWh, cujas diferenças são transformadas em reais para se encontrar a base de cálculo e o valor do ICMS devido.

Nesse ponto, é relevante explanar a respeito do funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica no Brasil.

Trata-se de informações importantes ao entendimento do trabalho fiscal e da própria lógica do sistema elétrico brasileiro, as quais foram retiradas do sítio institucional da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica ([www.ccee.org.br](http://www.ccee.org.br)), especificamente dos artigos denominados “Visão Geral das Operações na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica” e “Procedimento de Comercialização PdC CO. 01 – Contratos Bilaterais”.

Até 1995 o modelo do setor elétrico era composto por empresas verticalizadas, na sua maioria estatais, que englobavam as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Nesse ambiente, as tarifas eram reguladas em todos os segmentos não havendo, portanto, competição e os consumidores eram exclusivamente cativos (consumidor que só pode comprar energia elétrica da concessionária ou permissionária da localidade de sua instalação).

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria.

Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que deveriam nortear o desenvolvimento do setor elétrico. As principais conclusões do projeto foram a necessidade de implementar a desverticalização das empresas de energia elétrica, ou seja, dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incentivar a competição na geração/comercialização e manter sob regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi também identificada a necessidade de criação de um órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para o sistema elétrico nacional, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), e de um ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE).

Por meio da Lei nº 9.648/98 e do Decreto nº 2.655/98, foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica. O MAE foi instituído 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, sustentado pelas Leis nºs: 10.847 e 10.848, de 15/03/01, e pelo Decreto nº 5.163 de 30/07/04.

Entre as principais mudanças institucionais implementadas nesse período, destacam-se a criação de uma instituição responsável pelo planejamento do setor elétrico a longo prazo (a Empresa de Pesquisa Energética – EPE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica, do Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e de uma instituição para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Neste ponto, cumpre registrar, antes da análise das alegações da Impugnante, que o Convênio ICMS nº 15/07 (dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorra no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE) disciplinou as operações de comercialização de energia elétrica no Mercado Livre e no MCP da CCEE:

### Convênio ICMS nº 15/07

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

I - o agente que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica deverá, relativamente a cada contrato bilateral, exceto os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCS D do Ambiente de Comercialização Regulado, para cada estabelecimento destinatário:

a) emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) em caso de incidência do imposto, 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;

c) em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses;

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCS D, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

a) pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCS D;

b) pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCS D.

§ 1º Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente de que trata o inciso I deverá emitir as notas fiscais referidas na alínea "a" do mesmo inciso, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 2º O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o inciso I deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

Cláusula segunda Na hipótese do inciso II da cláusula primeira:

I - para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo, excluem-se as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores;

II - o contribuinte, exceto o consumidor livre e o autoprodutor, quando estiverem enquadrados na hipótese da alínea "b", deverá emitir a nota fiscal sem destaque de ICMS;

(...)

Cláusula terceira Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeira, é responsável pelo pagamento do imposto e deverá:

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

a) fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

b) em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, para a apuração da base de cálculo;

c) aplicar, à base de cálculo, a alíquota interna da unidade federada de localização do consumo;

d) destacar o ICMS;

II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada.

Parágrafo único. O crédito do imposto, na forma e no montante admitidos, somente poderá ser efetuado no mês em que o imposto tiver sido recolhido. (Grifou-se).

Observa-se que o Convênio ICMS nº 15/07, em sua Cláusula Segunda, inciso I, estabelece que para determinação da posição no MCP da CCEE devem ser excluídas as parcelas sobre as quais não incide o imposto e as que já tenham sido tributadas em liquidações anteriores.

A cláusula terceira, inciso I, alínea “a”, do Convênio ICMS nº 15/07 por sua vez, define que a base de cálculo é o valor da liquidação financeira contabilizado pela CCEE, observada a regra do inciso I da cláusula segunda citado anteriormente.

As regras estabelecidas no Convênio ICMS nº 15/07 foram internalizadas na legislação estadual por meio dos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02, conforme segue:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º - Para determinação da posição credora ou devedora, relativamente à liquidação no Mercado de Curto Prazo ou liquidações do MCSD, deve ser observado o valor final da contabilização da CCEE por perfil do agente e excluídas as parcelas relativas aos ajustes de inadimplência, já tributados em liquidações anteriores, bem como os respectivos juros e multa moratórios lançados no processo de contabilização e liquidação financeira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - O agente, exceto o consumidor livre, especial e o autoprodutor, quando estiver enquadrado na hipótese do inciso II do caput, deverá emitir a nota fiscal, modelo 55, sem destaque de ICMS.

§ 3º - Na nota fiscal de que trata o caput deverão constar:

I - no campo "Dados do emitente", as inscrições no CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS do emitente e no campo descrição do produto, a expressão "Relativa à Liquidação no Mercado de Curto Prazo" ou "Relativa à apuração e Liquidação do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCSD";

II - os dados da liquidação na CCEE, incluindo o valor total da liquidação financeira e o valor efetivamente liquidado, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares";

III - no campo "Natureza da Operação", compra ou venda de energia elétrica, no caso da posição devedora ou credora, respectivamente, indicando os Códigos Fiscais de Operação - CFOP - correspondentes

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

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

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

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

IV - destacar o ICMS. (Grifou-se).

Ante ao exposto, razão não assiste aos Impugnantes quando alegam que o Fisco utiliza-se do balanço energético calculado de forma individualizada para a Autuada, eis que o "Anexo III-Contabilização Carga" demonstra exatamente o contrário: o cálculo do balanço energético do perfil Autoprodutor Coteminas S/A e o seu rateio na proporção de sua participação no consumo do mês considerado. Portanto, não se vislumbra, no presente caso, a adoção de premissa equivocada pelo Fisco como quer fazer crer a Impugnante.

O Fisco ainda destaca que, caso fossem considerados dois levantamentos quantitativos: matriz e a Autuada, a matriz apresentaria altos valores de entradas

desacobertas por não ter lastro para as suas saídas, enquanto no levantamento da Autuada seriam identificados valores absurdos de ICMS a estornar, em quantidades de energia elétrica superiores às entradas, o que implicaria em uma significativa distorção.

Ademais, deve-se atentar que o resultado do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 de 03/05/21 do STF ainda não se encontra maduro para aplicação em âmbito administrativo, sobretudo em razão da possibilidade de modulação dos efeitos da decisão e do seu não trânsito em julgado, portanto, razão não assiste ao Contribuinte, também neste ponto.

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

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

(...)

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

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

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

Apesar do entendimento disposto na Defesa, correta a inclusão dos sócios diretores no polo passivo da obrigação tributária, conforme disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

O art. 135, incisos II e III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º descrito anteriormente, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprido salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.

Induidoso, no caso, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Destaca-se, ainda, o teor da Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015, que estabelece as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como Coobrigado, sendo expresso quanto à inclusão nos casos de autuação embasada em saídas desacobertas de documentação fiscal.

### PORTARIA SRE nº 148/15

Art. 1º Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

ANEXO ÚNICO (a que se refere o art. 1º da Portaria SRE nº 148/2015)

Subitem	Código	Descrição	Observações
1.		ICMS – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA	
1.8.		ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS	
1.8.8	01.019.008	Levantamento Quantitativo	4

Quanto ao Acórdão nº 21.359/14/3ª, citado pela Autuada, verifica-se que trata de exclusão de responsabilidade dos diretores (Coobrigados) por não restar caracterizado o encerramento irregular do estabelecimento, nos termos do art. 3º, inciso I da Instrução Normativa SCT nº 01/06. Tal situação é diferente da hipótese tratada no Auto de Infração em exame.

Oportuno esclarecer que em situação análoga a dos presentes autos, os diretores (Coobrigados) foram corretamente eleitos 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, e sua eleição lançamento integralmente aprovada pelo CCMG, conforme se verifica pelo Acórdão nº 23.702/21/1ª, apontado pela Fiscalização.

Assim, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

A Defesa pugna pela aplicação do art. 112 do CTN, ao lançamento em exame. Entretanto tal argumento não merece prosperar.

Ensina a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro que o art. 112, “traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.” RIBEIRO, Maria de Fátima. Comentários ao Código Tributário Nacional (arts.96 a112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 229.

Todavia, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante Coteminas S.A., sustentou oralmente o Dr. Edgar Junqueira Freire e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Flávia Sales Campos Vale.

**Sala das Sessões, 17 de maio de 2022.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

CS/D