

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.433/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000744810-27
Impugnação: 40.010144491-96, 40.010144489-39 (Coob.), 40.010144490-13 (Coob.)
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.
IE: 367219883.03-70
Paulo Prignolato (Coob.)
CPF: 085.379.378-60
Valdecir Aparecido Botassini (Coob.)
CPF: 077.067.558-19
Proc. S. Passivo: Renato Lopes da Rocha/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DIRETOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do Coobrigado (Sr. Paulo Prignolato), diretor da empresa autuada ao longo de todo o período objeto do Auto de Infração, 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 Portaria SRE nº 148/15.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - DIRETOR - ELEIÇÃO ERRÔNEA - IMPOSSIBILIDADE DE SOLIDARIEDADE PARCIAL. Imputação de responsabilidade, na condição de codevedor solidário, a pessoa (Sr. Valdecir Aparecido Botassini) que figurava como Diretor somente em parte do período autuado. Tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional – art. 124 e art. 125 – incabível a sua manutenção no polo passivo da obrigação.

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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, devendo esta última ser adequada ao limite 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. Infração caracterizada.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Acusação fiscal de saída 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, devido em virtude do encerramento do diferimento nas entradas de energia elétrica, e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Exigências canceladas pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Infração não caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado que o contribuinte apropriou indevidamente crédito de ICMS destacado em nota fiscal com informação de quantidades de energia elétrica superiores à contratada (observado o rateio de cargas), sendo necessário o estorno proporcional do crédito referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais. Infração apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pela Câmara de Julgamento, de modo a que seja considerado, como índice de estorno de crédito, o percentual equivalente à divisão da parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais pelo total de energia (MWh) informada nesses mesmos documentos.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

No lançamento originalmente formalizado, a autuação versava sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo, realizado no período de janeiro a setembro de 2012:

1. Entradas de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal;
2. Saídas de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal.

Quanto à primeira irregularidade, as exigências referiam-se ao ICMS não recolhido ao erário, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Com relação às saídas desacobertadas, as exigências foram segregadas da seguinte forma:

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

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

O presente processo resultou do desmembramento do Auto de Infração 01.000647213-78, tendo como objetivo a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos diretores da companhia à época dos fatos geradores (01/01/12 a 30/09/12), Srs. Valdecir Aparecido Botassinie e Paulo Prignolato, com fulcro no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, os Coobrigados e a Autuada apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 584/618 e 664/724, respectivamente, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 830/855 e 856/876.

A Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Geras (CCMG) exara o interlocutório de fls. 881/882, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestações da Autuada (fls. 885/889 e 899/903), oportunidade em que acosta aos autos a mídia eletrônica acostada à fl. 897; (ii) réplica fiscal (fls. 904/907); (iii) diligência (fls. 909/910); (iv) **retificação do crédito tributário**, nos termos dos demonstrativos de fls. 913/919; (v) reabertura do prazo original de 30 (trinta) dias aos Sujeitos Passivos, para aditamento ou apresentação de nova impugnação ou para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis (fl. 920); (vi) novo pronunciamento da Autuada (fls. 925/979); (vii) tréplica fiscal (fls. 1.001/1.005).

Com a retificação do crédito tributário, o presente lançamento passou a versar sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de janeiro a setembro 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 (créditos de energia em valor superior à energia efetivamente contratada).

Quanto à primeira irregularidade, as exigências referem-se ao ICMS não recolhido ao erário, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à segunda infração, as exigências passaram a ser equivalentes ao valor do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e

Isolada capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls.1.006/1.043, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 913/919, com as seguintes retificações adicionais: **(a)** utilizar como índice de estorno de crédito o resultado da divisão da quantidade excedente de energia pela quantidade total de energia elétrica consignada nas notas fiscais de entrada, incluindo o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA), no mesmo período de apuração; **(b)** adequar o valor da multa isolada exigida a duas vezes o valor do imposto exigido, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN c/c arts. 19 e 93 da Lei nº 22.796/17 e **(c)** restringir a responsabilidade tributária do Sr. Valdecir Aparecido Botassini ao período de maio a setembro de 2012.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram, em grande medida, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações de redação e ressalvada, também, a conclusão relativa à restrição da responsabilidade do Sr. Valdecir Aparecido Botassini ao período de maio a setembro de 2012.

Das Preliminares:

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

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

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

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

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

Pondera que o Fisco não poderia alegar que “*não teria outra forma de calcular os valores que alega serem devidos, pois, reitere-se, o PLD é divulgado toda*

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

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

Conclui, portanto, que “é patente a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista (i) que não há motivação ou justificativa para a adoção do arbitramento e (ii) a adoção do PLD médio é incompatível com as regras regulatórias da CCEE, a qual emite relatório consolidado com todas as informações para liquidação financeira no Mercado de Curto Prazo, valoradas ao PLD correto, razão pela qual a sistemática do Fisco de Minas Gerais não se presta para o cálculo do ICMS supostamente devido”.

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

Ressalte-se, inicialmente, que o presente lançamento, após as retificações do crédito tributário e o seu desmembramento em 04 (quatro) PTAs distintos, versa sobre **entradas de energia elétrica**, no estabelecimento autuado, **desacobertadas de documentação fiscal** (fl. 913), **exceto** em relação ao mês de março de 2012, onde se constatou emissão de notas fiscais em quantidades de energia superiores às efetivamente contratadas (aproveitamento de crédito de energia elétrica em valor superior ao admitido, no tocante ao excesso de energia).

Por consequência, essas entradas de energia não são lançadas na escrita fiscal ou contábil da Impugnante, exatamente por não possuírem lastro documental, motivo pelo qual não é de conhecimento do Fisco o valor de cada operação, pois o preço da mercadoria (energia elétrica), *a priori*, não é conhecido ou não pode ser averiguado, na sua real valoração, a partir da escrita do Contribuinte.

Assim, por se tratar de entradas de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal, a escrita fiscal da Impugnante é omissa em relação a essas operações, exatamente por falta de lastro documental, eis que inexistem documentos fiscais, tanto de emissão do contribuinte autuado (por se tratar de aquisições de mercadorias) ou mesmo de terceiro legalmente obrigado, não sendo necessária a desclassificação de toda a escrita do contribuinte para utilização do arbitramento em tal circunstância.

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

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

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

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

III - a **operação** ou a prestação do serviço se realizarem **sem emissão de documento fiscal**.

(Destacou-se).

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

[...]

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

[...]

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

[...]

De acordo com os dispositivos supratranscritos, quando a operação ou prestação forem realizadas sem a emissão do documento fiscal, como no presente caso, os valores serão arbitrados pelo Fisco levando-se em consideração o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercado da região onde ocorrer o fato gerador (no caso, o “Submercado Sudeste”), sendo exatamente este o procedimento adotado pelo Fisco, conforme demonstrado às fls. 175/183.

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

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

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

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

Confira-se:

Convênio ICMS nº 15/07

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

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

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

[...]

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

RICMS/02 - ANEXO IX

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

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

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

[...]

d - notas explicativas de interesse do Fisco.

Foram exatamente os PLDs presentes nesses relatórios (fls. 150/173) que foram utilizados pelo Fisco para arbitrar os valores do MWh da energia elétrica, respeitando os preceitos da legislação tributária estadual.

Não há qualquer ilegalidade na utilização do PLD médio, pois tal medida visa, única e exclusivamente, tornar o preço arbitrado razoável ou o mais próximo possível da realidade, pois, por se tratar de uma média aritmética, o preço arbitrado tende a se situar entre os preços mínimos e máximos praticados em cada período.

Por fim, resta acrescentar que o presente Auto de Infração, ao contrário da afirmação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA – Decreto nº 44.747/08), contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, tanto é que a Impugnante, em sua defesa apresentada, demonstra inteiro conhecimento da infração que lhe foi imputada.

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

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

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

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

Acrescenta que somente se confirmada a caracterização da posição devedora com base no relatório da CCEE é que o agente deve emitir a nota fiscal de entrada e, ato contínuo, recolher o ICMS devido, ou seja, até a emissão do relatório da CCEE com a divulgação da posição devedora não há mora no cumprimento de obrigação tributária pelo agente.

Cita, a título de exemplo, o consumo registrado no mês de dezembro de 2012, que foi conhecido somente na oportunidade da emissão do relatório da CCEE, ocorrida em 04/02/13, e reitera que, antes da emissão do relatório da CCEE, não se pode falar em mora no cumprimento de qualquer espécie de obrigação tributária, pois

ainda não se conhece se há exposição ou posição credora, que implicaria na emissão de nota fiscal de saída, motivo pelo qual não poderia ser imputada a posição de devedor em mora quando sequer se tem conhecimento se houve aquisição de energia elétrica, o que somente vem a ser conhecido com a divulgação do relatório da CCEE.

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

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

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

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

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

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

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

- emitir as respectivas notas fiscais de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento do contratante;

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

- adotar, como base de cálculo da operação, o preço total contratado (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

Assim, a quantidade de energia elétrica escriturada pelo Contribuinte (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, em MWh, devem corresponder, observada a distribuição de cargas, por ponto de consumo, à energia contratada.

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

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

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

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

Das Questões de Cunho Constitucional:

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

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

Do Mérito

Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário:

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a julho de 2012, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2012, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/13, findando somente em 31/12/17.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/16 e que os Coobrigados foram regularmente intimados em 11/08/17 (fls. 579/580), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário relativamente às exigências relativas ao mês de março de 2012:

A Autuada relata que, em 11/08/17, *“recebeu a primeira intimação relativa ao presente auto de infração, apontando que teria realizado saídas desacobertas de energia elétrica em março de 2012, o que justificava o encerramento do diferimento do ICMS, e que deveria ser realizado o respectivo estorno do crédito de ICMS relativo às entradas de energia elétrica”*.

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

Destaca que, após a diligência de fls. 909/910, determinada pela Assessoria do CC/MG, o Fisco acabou por retificar a fundamentação legal do lançamento, nos seguintes termos:

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

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

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

Acrescenta que, *“uma vez que houve radical mudança na fundamentação do lançamento de ofício, está claro que estamos diante de um novo lançamento, o que implica a obrigação de recontar o prazo decadencial do lançamento”*, momento em que pondera que, *“uma vez que a fiscalização reconhece que não houve saída de*

energia elétrica desacobertada de nota fiscal, claro está que aquele primeiro lançamento foi cancelado. O novo lançamento, com fundamentação totalmente diferente, é um novo auto, ainda que nos mesmos autos do processo administrativo anterior. Não se trata de mera continuação”.

Requer, dessa forma, o reconhecimento da decadência do crédito tributário relativo ao mês de março de 2012.

No entanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, **não houve alteração do critério jurídico** no presente caso, pois o Fisco retificou o lançamento, após a diligência de fls. 909/910, com fulcro no art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

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

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

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

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

Após a diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, foi verificado que **não** havia contratos de venda registrados na CCEE no mês de março de 2012, por isso a exclusão da acusação de saídas de energia elétrica desacobertadas de documento fiscal e exclusão das parcelas vinculadas ao encerramento do diferimento.

Com isso, em relação à irregularidade nº 2 do Auto de Infração, a acusação fiscal se restringiu a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, com relação à parcela excedente do ICMS destacado nos respectivos documentos fiscais, na proporção das entradas de energia tributadas (60,70%), **estorno este que já fazia parte do lançamento original, cujo valor permaneceu o mesmo**, o que pode ser verificado mediante simples confronto dos demonstrativos acostados às fls. 11 e 915, colunas “BC Estorno Crédito” e “Estorno de Crédito”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como o Auto de Infração foi originalmente formalizado dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN e não tendo havido modificação da acusação fiscal, em relação aos valores remanescentes inerentes à irregularidade nº 02, **não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo ao mês de março de 2012.**

Acrescente-se que o crédito tributário sofreu decréscimo em seu valor global após a sua retificação, conforme demonstrativos acostados às fls. 13 e 916. Portanto, nos termos previstos no art. 120, § 2º do RPTA (Decreto nº 44.747/08), sequer seria necessária a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de nova impugnação, e sim de 10 (dez) dias para aditamento da defesa.

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

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

II - a reformulação do crédito tributário.

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

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

(...)

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

Deve ser rejeita, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao mês de março de 2012.

Da Irregularidade Apurada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, após a retificação do crédito tributário, o presente lançamento passou a versar sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de janeiro a setembro de 2012:

1. entrada de energia elétrica desacompanhada de documentação fiscal;
2. aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária (créditos de energia em valor superior à energia efetivamente contratada).

Quanto à primeira irregularidade, as exigências referem-se ao ICMS não recolhido ao erário, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

Há que se ressaltar, inicialmente, que a Impugnante confunde as operações de liquidações de sobras e déficits do mercado de curto prazo (posições credoras ou devedoras) no âmbito da CCEE com o procedimento relativo a levantamentos quantitativos de energia elétrica.

No entanto, as irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos de energia elétrica têm por objetivo precípuo verificar se as notas fiscais emitidas pelos fornecedores de energia estão de acordo com as quantidades de energia constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, nos termos previstos no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, **não** tendo nenhuma relação com a liquidação das posições devedoras ou credoras dos agentes da CCEE no mercado de curto prazo, procedimento sujeito a dispositivo legal próprio, a saber: art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

É o que se passa a demonstrar.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA) representa a energia elétrica proveniente de fontes alternativas (eólica, solar) e de Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCH), em operações centralizadas pela Eletrobrás, em relação às quais **não há obrigação de emissão de nota fiscal para acobertar a entrada no estabelecimento do consumidor livre**, nos termos da Cláusula Sexta do Ajuste SINIEF nº 03/09, que cuida das operações no âmbito do PROINFA.

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

- a energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então o estoque inicial e o estoque final serão sempre iguais à zero;
- as sobras (consumo menor que o contratado) ou os déficits (consumo maior que o contratado) de energia elétrica serão liquidadas no Mercado de Curto Prazo, no âmbito da CCEE. Essas variações são tratadas como “Ajustes” no levantamento quantitativo, **exatamente para se evitar qualquer duplicidade** com as autuações envolvendo as contabilizações e liquidações das operações com energia elétrica realizadas no âmbito da CCEE.

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

a) **consumo** de energia elétrica **inferior ao total de energia contratada** (sobras de energia): nesse caso, a quantidade de energia contratada, em MWh (Megawatt-hora), diminuída da energia consumida no estabelecimento representa uma “SOBRA” de energia, que será comercializada e liquidada no âmbito da CCEE.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRIMEIRA HIPÓTESE: CONSUMO MENOR QUE O TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA

TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA = SOBRAS DE ENERGIA

OU

TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA - ENERGIA CONSUMIDA - SOBRAS = 0

De acordo com o disposto no art. 53-E, §§ 2º e 4º do Anexo IX do RICMS/02, os fornecedores de energia elétrica devem observar o seguinte:

- as notas fiscais devem ser emitidas de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento;

- **a base de cálculo da operação é o preço total contratado** (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

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

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

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

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

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

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/08/2018

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

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

§ 2º Em caso de contrato globalizado por submercado, **o agente fornecedor emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento**, ainda que não identificada no contrato, devendo ser considerada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer redistribuição promovida pelo adquirente entre estabelecimentos de sua titularidade.

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

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

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

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

Assim, a quantidade de energia elétrica escriturada pelo Contribuinte (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

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

OU

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Assim, inexistindo diferenças positivas ou negativas na fórmula acima, conclui-se que todas as operações com energia elétrica foram feitas na forma estabelecida no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, ou seja, nesta situação **não** haveria qualquer infração à legislação.

Porém, se houver alguma diferença, positiva ou negativa, as conclusões que podem ser extraídas são as seguintes:

1ª) Diferenças negativas:

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

As diferenças negativas retratam entradas de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal, **no tocante à diferença**, ou seja, as entradas de energia elétrica, em MWh (Megawatt-hora), consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, foram inferiores ao consumo de energia do estabelecimento e os respectivos ajustes.

2ª) Diferenças positivas:

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

Por sua vez, as diferenças positivas permitem a conclusão de que as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes, são superiores à carga do estabelecimento, ou seja, **o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo** (observados os ajustes), sendo necessário o **estorno proporcional do crédito** referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais.

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

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

A grosso modo, o levantamento quantitativo apenas verifica se o total das entradas de energia elétrica com notas fiscais e PROINFA (incluindo os déficits, se for o caso) é equivalente às parcelas relativas ao consumo e às sobras (ou equivalente ao consumo, no caso de déficits), devendo-se ressaltar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

Verifica-se, portanto, que o levantamento quantitativo de energia elétrica **não** tem qualquer vínculo com a liquidação das diferenças das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo no âmbito da CCEE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da energia efetivamente consumida pelo estabelecimento auditado, para fins de confrontação com a documentação fiscal emitida pelos fornecedores de energia elétrica, não importando, **para efeito e no momento** da realização do levantamento quantitativo, se o estabelecimento auditado cumpriu as suas obrigações principal e acessórias inerentes ao resultado da liquidação **financeira** das diferenças (posições financeiras credoras ou devedoras), nos termos estabelecidos no dispositivo legal próprio, a saber, art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02.

Em resumo:

- a glosa de créditos, quando ocorre, se limita à parcela excedente do imposto destacado nos respectivos documentos fiscais, em consequência de as notas fiscais indicarem quantidades de energia elétrica (MWh) superiores ao consumo e às sobras (Energia C/NF + PROINFA – Consumo – Sobras > 0);

- a cobrança de ICMS, por entradas desacobertadas, 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 com 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).

Os “Ajustes” feitos pelo Fisco na coluna “Ajuste Quantidade Contabilizada Carga”, da planilha inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 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.

A glosa de créditos efetuada em levantamentos quantitativos, realizada com fulcro no art. 70, inciso X, do RICMS/02, restringe-se à parcela do imposto destacada a maior na documentação fiscal relativa à entrada de energia elétrica no estabelecimento, contrariando o disposto no art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito anteriormente, **não** tendo, pois, como já afirmado, qualquer vinculação com estornos inerentes às liquidações de diferenças das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo, no âmbito da CCEE.

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

[...]

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

Assim, para a diferença quantitativa positiva indicada na planilha acostada à fl. 913, que se restringe ao mês de março de 2012, foi exigido o ICMS indevidamente

apropriado, referente à parte excedente da energia elétrica que não ingressou efetivamente no estabelecimento, acrescido da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

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

[...]

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

Para as diferenças negativas indicadas na mesma planilha (fl. 913), foi exigido o ICMS não recolhido aos cofres públicos, por se tratar de entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da mesma Lei.

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)

Nesse caso, a Impugnante responde pela obrigação tributária, por força do disposto no art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75.

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

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

(Grifou-se)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante relata, inicialmente, que a segunda infração que teria sido verificada pelo Fisco também sustenta a ausência de pagamento do ICMS sobre as operações com diferimento, nos seguintes termos:

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

Ato contínuo (fls. 951/962), a Impugnante sustenta e requer, através de um longo arrazoado, que seja reconhecida a inexistência de fato gerador do ICMS (transferência de titularidade) relativamente à energia elétrica oriunda da (a) Votorantim Metais Zinco S/A – CNPJ nº 42.416.651/0006-11, (b) Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava – CNPJ nº 00.139.155/0003-75 e (c) Consórcio Capim Branco Energia – CNPJs 04.569.007/0002-60 e 04.569.007/0003-41, com o conseqüente cancelamento das respectivas exigências fiscais (energia elétrica recebida com diferimento do ICMS pela Impugnante).

Tais argumentos, no entanto, não serão analisados, pois, conforme já relatado, o Fisco desmembrou o presente processo em 04 (quatro) PTAs, a saber: **PTAs nºs 01.000647213-78 (processo ora em análise)**, 01.000725147-26, 01.000744810-27 e 01.000734062-26 (extinto integralmente, com fulcro no art. 106, inciso II do CTN, por se tratar de cobrança exclusiva de majoração de multa isolada por reincidência, em função da revogação dos dispositivos legais que autorizavam a majoração).

Com o desmembramento, conforme reiteradamente esclarecido, após a diligência de fls. 909/910, inexistente acusação fiscal de saídas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, assim como inexistente qualquer exigência de ICMS decorrente do encerramento do diferimento, em razão dessas saídas desacobertas.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC n° 87/96

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

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

(...)

Lei n° 6.763/75

Art. 6° Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

(...)

RICMS/02

Art. 2° Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

(...)

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

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

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

Quanto a esse argumento, mister se faz relembrar, inicialmente, como é feito o cálculo das sobras e déficits de energia (do agente), de acordo com os dados informados pela CCEE (vide fl. 07).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERÍODO	TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA (MWh)	CONSUMO DO AGENTE (MWh)	CONTABILIZAÇÃO AGENTE (MWh)	% CARGA	CONTABILIZAÇÃO CARGA
	A	B	C = A - B	D	E = D X C
jan-12	132.344,02	131.092,16	1.251,86	51,54%	645,21
fev-12	120.565,64	123.028,27	-2.462,63	52,66%	-1.296,82
mar-12	117.372,68	116.865,35	507,33	56,96%	288,98

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, devendo-se destacar que essas sobras e déficits, bem como o consumo do agente, serão posteriormente confrontados, no levantamento quantitativo, com os totais de energia, em MWh, consignados nos documentos fiscais, para verificação de eventuais entradas ou saídas de energia desacobertas de documentação fiscal.

Essas sobras e déficits, que serão objeto de liquidação das diferenças no mercado de curto prazo da CCEE, são **resultados efetivos** (sobras ou déficits físicos de energia), isto é, **não** contemplam nenhuma perda, pois as perdas já são consideradas no total consumido, pois o consumo de energia informado pela CCEE não é o consumo físico de energia do estabelecimento (sem as perdas), e sim o **consumo contábil**, calculado pela CCEE com o objetivo de determinar a geração e o consumo total por agente já ajustados, de modo a incorporar **as quantidades correspondentes de perdas da Rede Básica**.

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

“... 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

² 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

dos dados coletados a partir do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE).

[...]

O módulo “**Medição Contábil**” detalha o processo de agrupamento de dados e atribui propriedade às informações coletadas dos pontos de medição, ao agregar essas informações em ativos de geração ou consumo de energia.

O objetivo do módulo “**Medição Contábil**” é determinar:

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

[...]

1.2. Conceitos Básicos

1.2.1. O Esquema Geral

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

AGREGAÇÃO DE DADOS DE PONTOS DE MEDIÇÃO

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

DETERMINAÇÃO DAS PERDAS DA REDE BÁSICA DE CONSUMO E GERAÇÃO

CONSOLIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AJUSTADAS DE CONSUMO E GERAÇÃO

[...]

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

- **Agregação de Dados de Pontos de Medição:** responde pelo endereçamento, para cada agente, das medições em termos de ativos e suas respectivas parcelas, atendendo às características e particularidades de cada instalação.
- **Cálculo dos Fatores de Perdas da Rede Básica de Consumo e Geração:** calcula, em valores percentuais, os fatores de perdas da Rede Básica associados às quantidades sujeitas a este ajuste.
- **Determinação das Perdas da Rede Básica de Consumo e Geração:** estabelece os volumes de perdas

dos ativos de consumo e de geração que participam da Rede Básica.

- Consolidação das Informações Ajustadas de Consumo e Geração: ajusta os montantes gerados e consumidos, de acordo com as perdas da Rede Básica calculadas anteriormente, e consolida as informações por agente.

[...]

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

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

Esse efeito encontra-se ilustrado na Figura 5:

[...]

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

9. A Geração Final de uma usina é dada pela medição da geração comercial apurada, descontadas as perdas da Rede Básica associadas ao empreendimento. A expressão que consolida a geração de uma determinada usina é:

[...]

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

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

Onde:

RC_{c,j} é o Consumo Reconciliado da parcela de carga “c”, por período de comercialização “j”

MED_{C c,j} é a Medição de Consumo Não Ajustada da parcela de carga “c”, por período de comercialização “j”

PERDAS_{C c,j} corresponde às Perdas de Consumo no período de comercialização “j”, por parcela de carga “c”

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

Por outro lado, como já afirmado anteriormente, de acordo com o disposto no art. 53-E, §§ 2º e 4º do Anexo IX do RICMS/02, os fornecedores de energia elétrica devem observar o seguinte:

- as notas fiscais devem ser emitidas de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento;
- a base de cálculo da operação é o preço total contratado (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

Assim, **não se coaduna com a realidade dos fatos** a afirmação da Impugnante de que o Fisco teria se equivocado ao considerar os valores contratados, informados nas notas fiscais, sem considerar o percentual de perda ocorrido até o seu estabelecimento, pois: **(i)** as notas fiscais devem ser emitidas de acordo com os contratos bilaterais firmados e registrados na CCEE; **(ii)** no consumo contábil ou na

medição contábil de consumo já estão incorporadas as perdas da rede básica, o que equivale a dizer que no cálculo das sobras e dos déficits (energia contratada – consumo) as perdas são automaticamente deduzidas do total da energia contratada.

Se as perdas técnicas de energia não estivessem incluídas na medição contábil do consumo, essas perdas não seriam absorvidas na proporção de 50% (cinquenta por cento) para os consumidores (neste caso, a Autuada) e 50% (cinquenta por cento) para os geradores participantes do rateio de perdas da Rede Básica, causando um desequilíbrio entre geração e consumo.

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

1) no relatório disponibilizado pela CCEE à Secretaria de Estado da Fazenda (DRI - Divulgação de Resultados e Informações - relatório CFZ004 - Consumo), na coluna “Carga Medida - (MWh)” é informada a Medição Contábil, onde já estão consideradas as perdas da rede básica;

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

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

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

Exemplificando:

- Total de energia contratada pelo agente (informado pela CCEE): 100 unidades (MWh);
- Consumo contábil de energia (informado pela CCEE): 110 unidades (MWh);
- Déficit de energia: 10 unidades (MWh).

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

Notas Fiscais Supostamente não Consideradas pelo Fisco:

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

Apresenta, nesse sentido, planilhas comparativas com os seus dados e os utilizados pelo Fisco, relativos às quantidades de energia adquiridas dos fornecedores “Votorantim Energia (Votener)” e “Usina Hidrelétrica de Igarapava” (fls. 704/705).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresenta outra planilha que comprovaria todos os equívocos realizados no levantamento efetuado pelo Fisco (fl. 707), ressaltando, no entanto, que, para apuração das diferenças por ela apontadas, realizou o cotejamento dos montantes declarados por fornecedor/gerador e as notas fiscais registradas, bem como aquelas apuradas por meio dos relatórios emitidos pela CCEE, determinando sua **posição credora ou devedora**, no período, cujos montantes declarados foram inferiores ou superiores ao efetivo consumo verificado no estabelecimento.

Como já afirmado em outras oportunidades, o levantamento quantitativo de energia elétrica não tem qualquer vínculo com a liquidação das diferenças das operações com energia elétrica no mercado de curto prazo no âmbito da CCEE, isto é, não tem qualquer relação com os montantes das posições credoras ou devedoras da Impugnante junto à CCEE no período objeto da autuação.

Assim, a última planilha apresentada pela Impugnante (fl. 707), além de conter dados que não se referem ao período objeto da presente autuação, não tem o condão de refutar o levantamento efetuado pelo Fisco, mesmo porque até mesmo os dados inseridos no campo “Dados da Fiscalização” não se referem ao quantitativo propriamente dito, e sim às bases de cálculo apuradas relativas às entradas desacobertadas ou do ICMS a ser estornado.

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

Não obstante tal fato, visando afastar qualquer dúvida sobre o resultado final do levantamento quantitativo, após as retificações efetivadas, a Assessoria do CC/MG decidiu exarar o despacho interlocutório de fls. 881/882, com o seguinte teor:

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

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

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

Considerando-se o pleito dessa Empresa no sentido de *“realização de diligência com a finalidade de esclarecer fatos materiais, necessários ao correto julgamento do*

lançamento tributário, em linha com o princípio da verdade material, segundo o qual é dever da administração tributária investigar os fatos em detrimento de formalidades, de modo a resguardar a legalidade de sua atuação”.

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

Considerando-se, por fim, que os prazos previstos nos artigos 16 e 157, § 2º, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, podem ser insuficientes para o cumprimento das medidas a seguir solicitadas.

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

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

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

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

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

Indaga-se: há notas fiscais de entrada de energia elétrica provenientes da CEMIG, inerentes ao período

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuado, que deveriam compor o levantamento quantitativo? Em caso positivo, favor acostar aos autos cópias das respectivas notas fiscais.

4. Favor prestar outros esclarecimentos, se necessários forem.

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

Em seguida, vista ao Fisco.

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

Atendendo à solicitação, a Impugnante esclarece, quanto aos itens 1 e 2, que “os erros existentes no levantamento quantitativo elaborado pela fiscalização decorrem da desconsideração de notas fiscais de recebimento de energia elétrica dos Consórcios das Usinas Hidrelétricas de Igarapava e de Campos Novos, bem como a aquisição da Votener” e apresenta a planilha de fl. 888, bem como a inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 897, relativas aos exercícios de **2011 e 2012**, onde estariam indicadas as supostas diferenças entre os seus dados e aqueles utilizados pelo Fisco, cujos dados, inerentes ao exercício de 2012, estão abaixo reproduzidos (os dados hachurados seriam os representativos das alegadas diferenças):

PERÍODO	QUANTIDADE DE ENERGIA EM MWh						
	Campos Novos	Votener	Capim Branco (0002-60)	Capim Branco (0003-41)	Igarapava	VMZ	PROINFA (A)
jan/12	10.178,51	24.996,69	4.776,71	4.843,47	19.559,88	2.558,93	630,21
fev/12	9.382,86	24.778,09	3.419,93	3.467,73	18.298,82	3.065,78	541,68
mar/12	9.863,16	25.720,32	3.654,95	3.706,03	19.674,02	3.299,56	570,30
abr/12	10.689,92	17.087,51	6.036,11	4.089,82	19.033,84	36,20	553,55
mai/12	10.421,55	17.578,26	6.406,37	4.340,70	19.692,67	0,00	583,80
jun/12	12.862,76	17.624,70	6.314,66	4.278,55	18.961,21	0,00	556,15
jul/12	13.498,01	8.556,53	10.812,80	9.666,65	19.590,46	0,00	594,93
ago/12	13.155,86	8.585,01	10.479,47	9.368,65	19.578,21	0,00	622,99
set/12	12.712,60	3.735,34	9.938,20	8.884,75	18.863,78	8.391,72	643,78

Acrescenta que “a divergência em relação ao recebimento de energia elétrica da Campos Novos Energia Elétrica S.A., reside no fato da fiscalização ter considerado as notas fiscais 688, emitida em **30.03.2012**, e 697, emitida em **03.04.2012**, para a competência de **março de 2012**. O fato de registrarem a saída da mesma quantidade de energia não autoriza o erro de que seriam relativas ao mesmo mês de consumo”.

Com relação ao item 3, a Impugnante informa que “não adquiria energia elétrica da Cemig Geração e Transmissão S.A., CNPJ n.º 06.981.176/0001-58, razão pela qual não tem nenhuma nota fiscal de entrada para apresentar em relação a este tópico” e acrescenta à fl. 752 que “a indicação da Cemig Geração e Transmissão S.A.,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CNPJ nº 06.981.176/0001/58 pela CCEE decorre do fato de ambas as empresas participarem nos empreendimentos consorciais denominados Igarapava, Capim Branco I e II. Desta forma, para atendimento de requisitos regulatórios a empresa Cemig Geração e Transmissão S.A. registrou, perante a CCEE, a parcela de energia gerada por meio do Consórcio Igarapava destinada ao estabelecimento consumidor da Impugnante. Note que tal registro não implica em operação comercial de compra e venda de energia entre a Impugnante e a Cemig Geração e Transmissão S.A.”.

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

Confrontando-se os dados apresentados pela Impugnante, em atenção ao interlocutório (vide planilha “Doc. 05 – Confronto Bases” – CD – fl. 897), com aqueles referentes ao levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco (fl. 09), verifica-se que **os dados do Fisco são aqueles que refletem a realidade dos fatos**, pois são exatamente iguais às quantidades de energia, em MWh, informadas nas respectivas notas fiscais emitidas pelos fornecedores “Votener” e “Usina Hidrelétrica Igarapava”.

ENERGIA FORNECIDA (MWh)

FORNECEDOR: VOTENER

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS DAS NFs	FL. AUTOS	DADOS IMPUGNANTE
jan-12	11.380,78	11.380,78	231	24.996,69
fev-12	SEM DIFERENÇAS ENTRE FISCO E IMPUGNANTE			
mar-12				
abr-12				
mai-12				
jun-12				
jul-12				
ago-12				
set-12				
Vide, Também, fl. 218 do PTA Nº 01.000647213-78				

ENERGIA FORNECIDA (MWh)

FORNECEDOR: IGARAPAVA

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS DAS NFs	FL. AUTOS	DADOS IMPUGNANTE
jan-12	19.150,69	19.150,69	303	19.559,88
fev/12	17.893,63	17.893,63	304	18.298,82
mar/12	19.150,69	19.150,69	305	19.674,02
abr/12	18.485,09	18.485,09	306	19.033,84
mai/12	19.150,69	19.150,69	307	19.692,67
jun/12	18.485,00	18.485,00	308	18.961,21
jul/12	19.150,69	19.150,69	309	19.590,46
ago/12	19.187,76	19.187,76	310	19.578,21
set/12	18.448,01	18.448,01	311	18.863,78
Vide, Também, fls. 289/297 do PTA Nº 01.000647213-78				

Quanto ao fornecedor “Votener”, embora a Impugnante sustente que tenha recebido 24.996,69 (vinte e quatro mil, novecentos e noventa e seis, vírgula sessenta e nove) MW de energia, o Fisco informa que não encontrou nos arquivos, tanto da Impugnante quanto do referido fornecedor, qualquer documento fiscal que justificasse a alegada quantidade de energia no mês de janeiro de 2012. Além disso, a Impugnante não apresentou documentos que pudessem lastrear tal quantidade.

Assim, a quantidade de energia a ser considerada no mês de janeiro de 2012 é de 11.380,78 (onze mil, trezentos e oitenta, vírgula setenta e oito) MWh, conforme Nota Fiscal nº 2.062, de 14/02/2012, constante no levantamento quantitativo.

Com relação ao fornecedor “Campos Novos”, conforme relatado, a Impugnante alega que “a divergência em relação ao recebimento de energia elétrica da Campos Novos Energia Elétrica S.A., reside no fato da fiscalização ter considerado as notas fiscais 688, emitida em 30.03.2012, e 697, emitida em 03.04.2012, para a

competência de março de 2012. O fato de registrarem a saída da mesma quantidade de energia não autoriza o erro de que seriam relativas ao mesmo mês de consumo” (vide fls. 211/212).

Nesse sentido, a Impugnante sustenta que recebeu 9.863,16 (nove mil, oitocentos e sessenta e três, vírgula dezesseis) MW de energia, no mês de março de 2012, que corresponde à quantidade indicada na Nota Fiscal nº 697, de 03/04/12 (fl. 212).

Esclareça-se que a afirmação da Impugnante de que as Notas Fiscais 688 e 697 registram a saída da mesma quantidade de energia **não** se coaduna com a realidade pois, no primeiro documento, consta a quantidade equivalente a 9.892,92 (nove mil, oitocentos e noventa e dois, vírgula noventa e dois) MW, enquanto que no segundo 9.863,16 (nove mil, oitocentos e sessenta e três, vírgula dezesseis) MW de energia.

Por outro lado, as Notas Fiscais nºs 671, de 08/03/12, e 716, de 07/05/12, foram aquelas que lastrearam as entradas de energia elétrica no estabelecimento autuado nos meses de fevereiro e abril de 2012 (9.382,86 – nove mil, trezentos e oitenta e dois, vírgula oitenta e seis – MW e 10.689,92 – dez mil, seiscentos e oitenta e nove, vírgula noventa e dois – MW, respectivamente).

Além disso, apesar de sustentar que recebeu 9.863,16 (nove mil, oitocentos e sessenta e três, vírgula dezesseis) MW de energia, no mês de março de 2012, mediante a Nota Fiscal nº 697, de 03/04/12, a Impugnante **não insere** a quantidade de energia consignada na Nota Fiscal nº 688, de 30/03/12, **em nenhum mês do exercício de 2012** de seu levantamento alternativo.

Por essas razões, corretamente agiu o Fisco ao considerar como entradas de energia, no mês de março de 2012, a soma das quantidades consignadas nas duas notas fiscais supracitadas (19.756,08 – dezenove mil, setecentos e cinquenta e seis, vírgula zero oito – MW).

Por fim, com relação ao fornecedor “Igarapava”, as quantidades alegadas pela Impugnante **não** são compatíveis com as indicadas nas respectivas notas fiscais, quantidades estas corretamente indicadas pelo Fisco em seu levantamento quantitativo.

Arguição de “Nulidade da Multa Isolada na Suposta Entradas de Energia Elétrica Desacompanhada de Documentação”:

A Impugnante relata que o Fisco aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 sobre o valor das entradas desacobertadas, porém, a seu ver, *“o enquadramento legal dado pela fiscalização não está correto, porque o fornecedor de energia elétrica não emite documentos fiscais porque, nos casos das liquidações feitas no âmbito da CCEE não há como identificar quem foi o fornecedor ou o consumidor, assim a Impugnante não se enquadra nas situações de ‘dar saída’, ‘entregar’, ‘transportar’, ‘receber’ e ‘ter em estoque ou depósito’ mercadoria desacobertada de documentação fiscal”*.

No seu entender, de todas as situações contempladas no referido dispositivo legal, *“a única que poderia ser imputada é a de ‘receber’ a energia elétrica*

desacobertada de documento fiscal, que deve levar em consideração o fato do fornecedor não emitir referido documento no âmbito da CCEE”.

Cita e transcreve o Convênio ICMS nº 15/07, o art. 53-F do RICMS/02 e a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 e afirma que, “*interpretando esta legislação, a 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais decidiu, no Acórdão nº 20.615/12/3ª, que a falta de emissão de nota fiscal na aquisição de energia elétrica no mercado de curto prazo da CCEE não implica a cobrança da multa isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei Estadual nº 6.763/75, mas sim daquela prevista no inciso XXVIII do mesmo artigo*”

Art. 55 [...]

XXVIII - por deixar de emitir nota fiscal referente a entrada de mercadoria, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação tributária - 10% (dez por cento) do valor da operação.

Destaca que, “*a consequência do lançamento viciado é o cancelamento do auto de infração nesta parte, em razão de erro de enquadramento cometido pela fiscalização*”.

No entanto, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

Com efeito, o Convênio ICMS nº 15/07, o art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02 e a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, citados pela Impugnante, disciplinam as obrigações principal e acessórias a serem observadas pelos contribuintes do ICMS em relação às posições credoras ou devedoras que assumirem nas liquidações das operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da CCEE, **não tendo, pois, qualquer relação com o presente lançamento**, que se trata de levantamento quantitativo de energia elétrica, onde, a grosso modo, é feito um cotejamento quantitativo (MWh) entre as notas fiscais de entrada de energia elétrica e o montante da mesma energia adquirida mediante contratos bilaterais.

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

- emitir as respectivas notas fiscais de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento do contratante;
- utilizar, como base de cálculo da operação, o preço total contratado (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

Assim, a quantidade de energia elétrica escriturada pelo Contribuinte (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.

Logo, ocorrendo diferenças negativas no levantamento quantitativo, **como no caso presente**, presume-se, salvo prova em contrário, que o fornecedor de energia emitiu notas fiscais em quantidades inferiores à energia contratada, **o que implica**

dizer que o destinatário recebeu energia elétrica desacobertada de documentação fiscal, no tocante à diferença apurada.

Assim, ao contrário da afirmação da Impugnante, **corretamente agiu o Fisco** ao aplicar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 em relação às diferenças negativas apontadas no demonstrativo acostado à fl. 913, que corresponde à parcela da energia elétrica recebida pela Impugnante sem a documentação fiscal correspondente.

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:

Adequação da Multa Isolada:

No que tange à Multa Isolada aplicada, registra-se que, tendo por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória, foi exigida nos termos da legislação no percentual de 40% (quarenta por cento) do valor global das operações, com fulcro no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Registra-se, contudo, que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 prevê limitações às multas previstas no mesmo artigo, sendo que sua redação foi alterada por meio da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/17), e, posteriormente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, nos seguintes termos:

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:

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

Efeitos de 1º/07/2017 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 56 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017:

"I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;"

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.”

Nota-se que a redação vigente desse dispositivo, efetivada pela Lei nº 22.796/17, determina a limitação das multas previstas no art. 55 ao montante correspondente a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Considerando-se que a alíquota do imposto incidente nas operações foi de 18% (dezoito por cento) e que a penalidade isolada é de 40% (quarenta por cento) do valor da operação (inciso II do art. 55), verifica-se que a multa isolada foi exigida em valor superior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente (limite máximo das penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme novel inciso I do § 2º do referido artigo), portanto, a última alteração legislativa do referido § 2º resulta mais favorável à Autuada.

Dessa forma, necessária se torna a aplicação do art. 106 do CTN, que assim dispõe:

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.

Pelo exposto, no presente caso, a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser adequada ao limite máximo previsto em seu § 2º, inciso I, conforme redação dada pela Lei nº 22.796/17, com respaldo no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Adequação do Crédito Tributário:

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

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

O que deve ser estornado é o crédito de ICMS vinculado à parcela excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais, ou seja, o crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vinculado às quantidades positivas de MWh da coluna E do Anexo 3 (fl. 09), que representam exatamente o excesso de notas fiscais de entrada em relação ao total de contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica registrados junto à CCEE.

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

PERÍODO	TOTAL DE ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA - INCLUINDO PROINFA (MW)	PARCELA EXCEDENTE DE ENERGIA	PERCENTUAL DE ESTORNO DE CRÉDITO
	A	B	$C = B \div A$
mar-12	75.857,93	8.997,17	11,86%

Apurado o percentual, ele deve ser aplicado sobre o total de créditos decorrentes das entradas de energia elétrica escriturado na EFD em cada período de apuração, para fins de levantamento do valor a ser glosado.

Da Sujeição Passiva:

Conforme relatado, o presente processo resultou do desmembramento do Auto de Infração 01.000647213-78, tendo como objetivo a inclusão no polo passivo da obrigação tributária dos diretores da companhia à época dos fatos geradores (01/01/2012 a 30/09/12), Srs. Valdecir Aparecido Botassinie e Paulo Prignolato, com fulcro no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Código Tributário Nacional (CTN)

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

As infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, em relação aos valores remanescentes do crédito tributário, **não** se confundem com o mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Correta, portanto, a inclusão do diretor da companhia supracitada no polo passivo da obrigação tributária.

Todavia, merece reparo a inclusão do Coobrigado Valdecir Aparecido Botassini, uma vez que foi ele eleito para o cargo de Diretor do Negócio de Zinco da companhia somente no dia 30/04/12, consoante estão a demonstrar as atas das assembleias acostadas às fls. 648/654 e 655/661, não sendo possível, portanto, que lhe seja atribuída a responsabilidade solidária por crédito tributário relativo a períodos estranhos à sua gestão.

Com efeito, tendo presente a disciplina legal de regência do instituto da solidariedade no Código Tributário Nacional, notadamente no tocante aos seus efeitos (de que trata o art. 125 do CTN), sabe-se que cada um dos codevedores solidários responde pela integralidade do crédito tributário, sendo dado ao sujeito ativo da obrigação exigir a totalidade do referido crédito de qualquer deles, indistintamente e sem benefício de ordem.

Embora seja dado ao legislador dispor de modo diverso, conforme se depreende da ressalva constante na parte inicial do *caput* do art. 125 do CTN, é sabido que tal faculdade não foi exercida na legislação do estado de Minas Gerais, fato este que remete a disciplina normativa do instituto da solidariedade, para efeitos da legislação mineira, aos preceitos constantes do retrocitado art. 125 do CTN, no âmbito do qual não se cogita de “solidariedade parcial”.

Em outras palavras, relativamente a um lançamento (Auto de Infração) em que se exige determinado montante de crédito tributário, não se admite, à luz das disposições do CTN, que seja colocado no polo passivo da respectiva obrigação, **como codevedor solidário**, sujeito passivo que responde apenas por parte deste crédito tributário, uma vez que as noções de “totalidade” e “integralidade” são ínsitas ao conceito jurídico de solidariedade.

Confira-se, a propósito, a lição de De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, Forense, Rio de Janeiro, v. 4, pag. 265-266), *in verbis*:

“No sentido jurídico, a solidariedade, igualmente, configura a consolidação em unidade de um vínculo jurídico diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que **somente se possa cumprir por inteiro, ou in solidum**.

Por essa razão, juridicamente, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito, ou de uma obrigação, que **não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade.**”

(Grifou-se)

Ainda em sede doutrinária, a propósito dos comentários ao instituto da solidariedade tributária instituída pelo CTN, preleciona Luciano Amaro (Direito tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 15ª edição, pag. 314), no mesmo sentido:

“Cuida-se aí da solidariedade passiva, ou seja, de situações em que duas ou mais pessoas podem apresentar-se na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma pela dívida tributária inteira. (Grifou-se)

Deste entendimento também não discrepa a jurisprudência dominante, conforme se pode verificar no excerto abaixo transcrito do ERESp 446.955/SC, julgado pela 1ª Seção do STJ – relator Min. Luiz Fux:

“O ARTIGO 124, DO CODEX TRIBUTÁRIO, AO TRATAR DA SOLIDARIEDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA, FIXA QUE A MESMA NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM (PARÁGRAFO ÚNICO) QUANDO SE ESTABELEÇA ENTRE AS PESSOAS QUE TENHAM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (INCISO I) E ENTRE AS PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI (INCISO II), O QUE IMPORTA EM EVIDENTE TAUTOLOGIA, UMA VEZ QUE A INAPLICABILIDADE DO BENEFICÍUM EXCUSATIONIS DECORRE DA ESSÊNCIA DO INSTITUTO EM TELA. DEVERAS, NA OBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA, DESSUME-SE A UNICIDADE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SEU PÓLO PASSIVO, AUTORIZANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA A DIRECIONAR-SE CONTRA QUALQUER DOS CO-OBRIGADOS (CONTRIBUINTES ENTRE SI, RESPONSÁVEIS ENTRE SI, OU CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL). NESTES CASOS, QUALQUER UM DOS SUJEITOS PASSIVOS ELENCADOS NA NORMA RESPONDEM IN TOTUM ET TOTALITER PELA DÍVIDA INTEGRAL.”
(GRIFOU-SE)

Assim sendo, resultando incontroverso que o Coobrigado Valdecir Aparecido Botassini figurou na condição de diretor apenas no período posterior a 30/04/12, incabível sua responsabilização por todo o crédito tributário exigido, tal como efetuado pela Fiscalização ao inseri-lo, como codevedor solidário, no polo passivo da obrigação.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidas, em parte, as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Mariel Orsi Gameiro, que a reconheciam em relação aos Coobrigados, no período de janeiro a julho de 2012. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da

reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 913/919, com as seguintes retificações adicionais: (a) utilizar como índice de estorno de crédito o resultado da divisão da quantidade excedente de energia pela quantidade total de energia elétrica consignada nas notas fiscais de entrada, incluindo o PROINFA, no mesmo período de apuração; b) adequar a Multa Isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; (c) excluir a responsabilidade tributária do Sr. Valdecir Aparecido Botassini. Vencidas, em parte, as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Mariel Orsi Gameiro, que o julgavam parcialmente procedente para excluir, ainda, o Coobrigado Paulo Prignolato. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Cezaroti e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.

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

PMC/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.433/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000744810-27
Impugnação: 40.010144491-96, 40.010144489-39 (Coob.), 40.010144490-13 (Coob.)
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.
IE: 367219883.03-70
Paulo Prignolato (Coob.)
CPF: 085.379.378-60
Valdecir Aparecido Botassini (Coob.)
CPF: 077.067.558-19
Proc. S. Passivo: Renato Lopes da Rocha/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

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

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

Em que pese concordar com o mérito da decisão, no caso concreto, há elementos que levam a conclusão acerca da decadência parcial do lançamento em **relação aos Coobrigados**, especificamente para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2012.

Conforme narrado na peça de defesa, o presente lançamento é desdobramento do AI nº 01.000647213-78, desdobramento realizado pela Fiscalização exclusivamente para fazer incluir os Coobrigados no polo passivo da demanda. A intimação dos coobrigados envolveu-se em 11/08/17, e o crédito tributário se relaciona a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2012 a setembro de 2012.

Não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da Fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL 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.

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQÜENAL 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 (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RÉSP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PÉRECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOUTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQÜENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina se manifestava nesse mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador, se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica concluiu que pelo princípio da não cumulatividade a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados.

Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG. Nos termos do voto do Ministro Relator:

COMO EFEITO, NÃO IMPORTA, PARA EFEITOS DA CONTAGEM DA DECADÊNCIA, PERQUIRIR AS CIRCUNSTÂNCIAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR O PAGAMENTO A MENOR. 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, CONFORME ASSENTADO PELA DECISÃO AGRAVADA, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, 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.

Assim, considerando ser a Autuada contribuinte regular do ICMS, estamos diante de recolhimento a menor do imposto - caracterizado por erro na escrituração das operações envolvendo energia elétrica, operações que diante da sua complexidade afastam ainda qualquer imputação de dolo ao contribuinte.

Embora não haja a caracterização da decadência em relação ao contribuinte devedor principal, até mesmo porque estamos diante de um desdobramento de lançamento, entendo pela caracterização da decadência parcial em relação aos Coobrigados, afinal – como exposto – esses somente foram incluídos no polo passivo da demanda a partir de intimação realizada em 11/08/17.

O segundo ponto de divergência em relação ao acórdão está relacionado com a inclusão do Coobrigado Paulo Prignolato no polo passivo. Em relação ao outro Coobrigado não houve divergência em sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É como voto.

Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira**