

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.434/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000647213-78
Impugnação: 40.010142847-40
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.
IE: 367219883.03-70
Proc. S. Passivo: Renato Lopes da Rocha/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

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

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, majorada em 100% (cem por cento), em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos documentos e argumentos apresentados pela Impugnante, para fins de cancelamento da majoração da multa isolada em decorrência da reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549/17, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. O valor da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, deve ainda ser adequado ao limite de 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. Deve também ser acatada a Nota Fiscal nº 1.390, emitida pela Usina Hidrelétrica (UHE) Igarapava, em 17/02/11, relativa à aquisição de energia elétrica, a qual fora desconsiderada pelo Fisco. Corretas as exigências fiscais remanescentes.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No lançamento originalmente formalizado, a autuação versava sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo, realizado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012:

1. Entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal;
2. Saídas de energia elétrica desacobertas 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, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal, em função de reincidência.

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

a) saídas desacobertas apuradas em decorrência de entradas tributadas de energia elétrica (proporcionalidade): as exigências referiam-se ao valor do estorno do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, em função de reincidência;

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

No lançamento original havia sido incluído na sujeição passiva o Sr. Tito Botelho Martins Junior (Diretor Presidente da então Votorantim Metais Zinco S.A.).

Inconformados, o Coobrigado e a Autuada apresentaram, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 330/360 e 388/442, respectivamente, requerendo, ao final, o integral provimento de suas defesas.

Acatando parcialmente os argumentos dos Impugnantes, o Fisco promoveu as seguintes retificações no lançamento original (incluindo o desmembramento do processo):

- Exclusão do Sr. Tito Botelho Martins Junior do polo passivo da obrigação tributária;
- Retificação do crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 548/553, após constatar que não foram consideradas no levantamento quantitativo as notas fiscais acostadas às fls. 505/513.

Em seguida, 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, este último extinto integralmente, com fulcro no art. 106, inciso II, do CTN, por se tratar de cobrança exclusiva de majoração de multa

isolada por reincidência, em função da revogação dos dispositivos legais que autorizavam a majoração.

Com o desmembramento, a presente autuação passou a versar, exclusivamente, sobre a constatação de entradas de energia elétrica desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo, exclusivamente em relação ao exercício de 2011.

As exigências referem-se ao ICMS devido, 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, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, em função de reincidência, conforme demonstrativo acostado à fl. 553.

Ato contínuo, foi reaberto à Autuada o prazo original de 30 (trinta) dias, para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis, ou para aditamento ou apresentação de nova impugnação.

Regularmente intimada (fls. 584 e 590), a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 591/657, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 702/725.

Na oportunidade, a Fiscalização promoveu **nova retificação do crédito tributário**, cancelando a exigência da majoração da multa isolada aplicada, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN c/c art. 79 da Lei nº 22.549/17, que revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que autorizavam tal exigência (conforme DCMM, de fl. 727)

A Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 731/732, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestações da Impugnante (fls. 735/739 e 749/752), com juntada da mídia eletrônica acostada à fl. 747; **(ii) retificação do crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 757/762;** **(iii)** novo aditamento da impugnação (fls. 767/837); **(iv)** tréplica fiscal (fls. 889/894).

Na sequência, a Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 904/942, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pelo não reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário e, ainda, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 757/762, com as seguintes retificações adicionais: (a) inclusão, no levantamento quantitativo, da Nota Fiscal nº 1.390, emitida pela UHE Igarapava em 17/02/11, relativa à aquisição de 19.113,620 (dezenove mil, cento e treze vírgula sessenta e dois) MW de energia elétrica e (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.

DECISÃO

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

Das Preliminares:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitere-se, inicialmente, que o presente lançamento, após as retificações do crédito tributário e o seu desmembramento em 04 (quatro) PTAs distintos, versa única e exclusivamente sobre entradas de energia elétrica, no estabelecimento autuado, desacobertas de documentação fiscal.

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 desacobertas 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, *in verbis*:

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 desacoberta 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, *in 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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. 150/161.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MCS D, que conterà, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

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

[...]

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

RICMS/02 - ANEXO IX

Art. 53-H - A cada liquidação, a CCEE elaborará relatório fiscal que conterà, 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;
- adotar, como base de cálculo da operação, o preço total contratado (ao qual está integrado o montante do próprio imposto), observada a distribuição de cargas, no caso de dois ou mais pontos de consumo.

Assim, a quantidade de energia elétrica escriturada pelo Contribuinte (NF's de entrada) deve ser idêntica àquela adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, tendo em vista que toda a energia adquirida nesses contratos deve ser acobertada por documentação fiscal, independentemente de ser ou não consumida, ou seja, as entradas de energia com notas fiscais, em MWh, devem corresponder, observada a distribuição de cargas, por ponto de consumo, à energia contratada.

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

Nesse caso, o valor do ICMS a recolher ou parcela do crédito a ser estornada, relativamente às quantidades inferiores ou superiores de energia consignadas nas notas fiscais emitidas, quando confrontadas com as quantidades efetivamente contratadas, será exigido ou glosado 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

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.

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 01/01/11 a 30/11/11, 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 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando somente em 31/12/16.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/16 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 26/12/16 (fls. 326/327), 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 Irregularidade Apurada:

Conforme relatado, com o desmembramento efetuado, a presente autuação passou a versar, exclusivamente, sobre a constatação de entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2011, apuradas mediante levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo, nos termos previstos no art. 194, incisos II e IV do RICMS/02².

² Irregularidade remanescente após as retificações do crédito tributário, incluindo o desmembramento do lançamento original em 04 (quatro) PTAs.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

[...]

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

As exigências fiscais, após as retificações do crédito tributário, referem-se ao ICMS apurado, 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, conforme demonstrativo acostado à fl. 762.

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

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

OU

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

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

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 desacompanhadas 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 desacompanhadas 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 desacobertas, se refere aos casos em que os déficits de energia, em quantidade positiva, somados com entradas de energia com notas fiscais for inferior à quantidade total consumida (Déficits + Entradas C/NF – Consumo < 0), devendo-se reiterar que eventuais déficits, em MWh, já estão inseridos no consumo efetivo do estabelecimento.

Verifica-se, pois, que inexistente a duplicidade de exigências suscitada pela Impugnante, pois não há qualquer vínculo entre o levantamento quantitativo e as exigências inerentes ao resultado da liquidação financeira das diferenças relativas às operações com energia no mercado de curto prazo (posições financeiras credoras ou devedoras).

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;

Reitere-se, porém, que **o presente lançamento versa, única e exclusivamente, sobre entradas de energia elétrica desacobertas de**

documentação fiscal, relativas ao exercício de 2011, motivo pelo qual foi exigido o ICMS relativo às operações e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, sendo imprópria qualquer arguição de *bis in idem* em relação a essas operações, uma vez que efetivadas sem o acobertamento fiscal.

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)

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

• Operações de cessão de direito sobre energia elétrica no mercado de curto prazo - inoocorrência do fato gerador do ICMS:

Através de um longo arrazoado, a Impugnante sustenta que não ocorre o fato gerador do ICMS na cessão de direito sobre energia elétrica no mercado de curto prazo.

Sustenta, nesse sentido, que *“as operações financeiras acertadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE estão fora do campo de incidência do ICMS sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica”*, isto porque *“as operações realizadas no Mercado de Curto Prazo não têm a natureza jurídica de contratos de compra e venda de energia elétrica, mas sim de cessões de direitos entre consumidores, intermediadas pela CCEE, para a utilização de energia elétrica adquirida no mercado livre, mediante a celebração de contratos bilaterais, e cujo valor total já sofreu a tributação pelo ICMS no momento em que o fornecedor disponibilizou a referida energia no Mercado de Curto Prazo, o que permite inclusive concluir que nova tributação dessas sobras implicaria indevido bis in idem”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, como já afirmado, a Impugnante confunde as operações de liquidações de sobras e déficits do Mercado de Curto Prazo (posições credoras ou devedoras) da CCEE com o procedimento relativo a levantamentos quantitativos de energia elétrica.

Porém, há que se reiterar, uma vez mais, que 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.

Reitere-se, também, que o presente lançamento versa, única e exclusivamente, sobre entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, relativas ao exercício de 2011, inerentes aos contratos bilaterais firmados pela Impugnante para aquisição de energia elétrica, aquisições estas notoriamente tributadas pelo ICMS.

De toda forma, este E. Conselho já decidiu que as operações no Mercado de Curto Prazo da CCEE também são tributadas pelo ICMS, uma vez que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 19.655/12/2ª, que afastou a mesma arguição de que essas operações não estariam sujeitas à incidência do ICMS, *verbis*:

Acórdão nº 19.655/12/2ª

RELATÓRIO:

“DA AUTUAÇÃO

VERSA O PRESENTE LANÇAMENTO ACERCA DAS SEGUINTE IMPUTAÇÕES FISCAIS RELATIVAS AO PERÍODO DE 1º DE JANEIRO DE 2005 A 31 DE DEZEMBRO DE 2008:

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA NAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA –CCEE, CONFORME DEMONSTRATIVOS DE LIQUIDAÇÃO (ANEXO I – FLS. 11/12);

- DEIXAR DE ESTORNAR OS CRÉDITOS DE ICMS, NO MONTANTE DE R\$ 7.320.268,51, APROPRIADOS EM FUNÇÃO DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, TENDO EM VISTA EFETUAR SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, SEM TRIBUTAÇÃO PELO ICMS (ANEXO II – FLS. 13/14). FOI FEITA A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, COM O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO ÀS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS;

- DEIXAR DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA CORRESPONDENTES ÀS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA

REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, (ANEXO III – FL. 15);

- DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

INCONFORMADA, A AUTUADA APRESENTA, TEMPESTIVAMENTE POR PROCURADOR REGULAMENTE CONSTITUÍDO, A IMPUGNAÇÃO DE FLS. 167/213, EM RESUMO, AOS SEGUINTE ARGUMENTOS:

[...]

- ALÉM DO ICMS JÁ SUPTADO REFERENTE À PARCELA DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSUMIDA SE REVELAR INDEVIDO, UMA VEZ QUE TAL TRIBUTO SÓ INCIDE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA, MOSTRA-SE INDEVIDO, OUTROSSIM, O PAGAMENTO DA ALUDIDA EXAÇÃO, TAMBÉM PELO FATO DE QUE A **LIQUIDAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSUMIDA SE TRADUZ EM CESSÃO DE DIREITO**, E NÃO VENDA, NÃO SENDO PASSÍVEL DA INCIDÊNCIA DO ICMS;

- POR ESTAR ENQUADRADA NA CONDIÇÃO DE CONSUMIDORA LIVRE, ESTÁ IMPOSSIBILITADA DE VENDER ENERGIA A TERCEIROS, CONFORME DISPÕE A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA E, ASSIM, A **PARTE DA ENERGIA NÃO UTILIZADA É LIQUIDADA, NO ÂMBITO DA CCEE, EM CARÁTER DE CESSÃO DE DIREITO**, SOBRE A QUAL NÃO INCIDE ICMS, DE MODO QUE NÃO SE TRATA DE VENDA;

[...]

DECISÃO:

COMO SE VÊ, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA CITADA ESTABELECEU DE FORMA CLARA E DISTINTA AS OBRIGAÇÕES A SEREM OBSERVADAS PELOS AGENTES EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS NO ÂMBITO DA CCEE ACOBERTADAS POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), DAQUELAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO, DECORRENTES DAS EXPOSIÇÕES (CREDORA OU DEVEDORA), PELO EXCESSO OU PELA FALTA DE LASTRO CONTRATUAL, PORTANTO, SUJEITAS AO PREÇO DE LIQUIDAÇÃO DAS DIFERENÇAS (PLD).

E SÃO EXATAMENTE ESSAS OPERAÇÕES REALIZADAS NO MERCADO DE CURTO PRAZO QUE SE CONSTITUEM O OBJETO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. A IMPUGNANTE ALEGA QUE TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA NO ÂMBITO DA CCEE SE DÁ ATRAVÉS DA FORMALIZAÇÃO DE CONTRATOS BILATERAIS, COM O ICMS SENDO RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELOS COMERCIALIZADORES/FORNECEDORES DE ENERGIA ELÉTRICA, E

QUE, PORTANTO, TODA ENERGIA ADQUIRIDA POR ELA NO ÂMBITO DA CCEE JÁ TERIA SIDO DEVIDAMENTE TRIBUTADA.

AO CONTRÁRIO DO QUE ALEGA A IMPUGNANTE, NEM TODA A ENERGIA ELÉTRICA COMERCIALIZADA NO ÂMBITO DA CCEE ESTARÁ ACOBERTADA POR CONTRATOS BILATERAIS (CCEAL), CELEBRADOS ENTRE OS AGENTES.

ESSA FALTA DE COBERTURA CONTRATUAL É, INCLUSIVE, UMA DAS RAZÕES DA EXISTÊNCIA DO PRÓPRIO MERCADO DE CURTO PRAZO DA CCEE, IDEALIZADO PARA FAZER A CONTABILIZAÇÃO E A LIQUIDAÇÃO DAS DIFERENÇAS ENTRE AS QUANTIDADES DE ENERGIA CONTRATADAS E AS QUANTIDADES DE ENERGIA CONSUMIDA PARA CADA CONSUMIDOR LIVRE.

VALE LEMBRAR QUE, QUANDO NA CONDIÇÃO DE DEFICITÁRIA (POSIÇÃO DEVEDORA), O CONSUMIDOR LIVRE PAGA À CCEE PELA ENERGIA DISPONIBILIZADA POR OUTROS AGENTES E POR ELE CONSUMIDA, VALORES QUE A CCEE CONTABILIZA E REPASSA A QUEM TINHA SOBRES. QUANDO NA CONDIÇÃO DE SUPERAVITÁRIA (POSIÇÃO CREDORA), ELE RECEBE DA CCEE PELA ENERGIA QUE FOI DISPONIBILIZADA POR ELE, PARA CONSUMO DE OUTROS AGENTES.

EM OUTRAS PALAVRAS, CADA AGENTE PODE TER UM SALDO POSITIVO (CONSUMO SUPERIOR AO CONTRATADO) OU NEGATIVO (CONSUMO INFERIOR AO CONTRATADO).

NO CASO ESPECÍFICO O QUE SE TENTA NEGAR OU DESQUALIFICAR NAS OPERAÇÕES TRANSAÇIONADAS NA CCEE É JUSTAMENTE A TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE MERCADORIA TRIBUTÁVEL MEDIANTE NEGÓCIO JURÍDICO DE VENDA MERCANTIL.

CONTUDO, NA DEFINIÇÃO E LIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA A ENERGIA ELÉTRICA É EQUIPARADA À MERCADORIA E INSERIDA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96 E PELA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75.

O ICMS, INCIDENTE SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, É UM IMPOSTO QUE TEM COMO FIM A TRIBUTAÇÃO DA CIRCULAÇÃO DE COISAS OU BENS MÓVEIS, CARACTERIZADOS COMO “MERCADORIA”, SENDO A CIRCULAÇÃO UMA OPERAÇÃO JURÍDICA DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, E MERCADORIA OBJETO DE VALOR ECONÔMICO SUSCETÍVEL DA PRÁTICA DE MERCANCIA.

A CESSÃO CORRESPONDE AO CONTRATO, A TÍTULO ONEROSO, OU GRATUITO, EM QUE O TITULAR DE CRÉDITOS OU DE DIREITOS OU DE BENS TRANSFERE ESSES CRÉDITOS OU DIREITOS OU BENS QUE LHE PERTENCEM. ASSIM, A CESSÃO É PERFEITA ALTERAÇÃO OU TRANSMISSÃO ENTRE VIVOS. **NO CASO DO LANÇAMENTO EM DEBATE A CESSÃO CORRESPONDEU A UMA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DE MERCADORIA (ENERGIA ELÉTRICA) CONTIDA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS...**

(GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Acórdão nº 16.981/06/2ª, embora seja anterior à legislação atualmente vigente (fatos ocorridos à época do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) e do denominado “apagão”), também espousa o mesmo entendimento de que a cessão de direitos ocorre concomitantemente com a transferência de titularidade da energia elétrica, que se encontra no campo de incidência do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 16.981/06/2ª

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE ACUSAÇÃO DE VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA, SOB FORMA DE TRANSFERÊNCIA DE EXCEDENTE DE REDUÇÃO DE METAS, NO EXERCÍCIO DE 2001, SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA E SEM PAGAMENTO DO ICMS INCIDENTE, ALICERÇADA NA EXISTÊNCIA DE "DOCUMENTOS PARA TRANSAÇÃO BILATERAL ENTRE EMPRESAS DO GRUPO A" (FLS. 24/60, 65/165, 168/215 E 217/229).

[...]

VALE ACRESCENTAR QUE MESMO VENDENDO ENERGIA ELÉTRICA PARA CONSUMIDORES NOUTROS ESTADOS, O QUE SE DÁ COM NÃO-INCIDÊNCIA, DEIXOU DE ESTORNAR O ICMS CREDITADO PELA AQUISIÇÃO.

QUER A AUTUADA QUE O OBJETO DA VENDA/TRANSFERÊNCIA NÃO TENHA SIDO ENERGIA ELÉTRICA, MAS O DIREITO DE CONSUMI-LA. O DIREITO AO CONSUMO, VEZ QUE A META ERA ESPECÍFICA PARA CADA CONSUMIDOR, OBTIVAMENTE NÃO SE CONFUNDE COM A "COISA MÓVEL" A SER CONSUMIDA, A ENERGIA ELÉTRICA. O DIREITO SE ADQUIRE COM A FIXAÇÃO DA META. SE PARCELA QUANTIFICADA DE ENERGIA QUE PODERIA SER CONSUMIDA NÃO O FORA, TEM O DETENTOR (DESSE DIREITO DE CONSUMI-LA) A FACULDADE DE TRANSFERI-LO (DIREITO) A TERCEIRO. **AO FAZÊ-LO, ENTRETANTO, O CEDENTE (DO DIREITO AO CONSUMO), CONCOMITANTEMENTE, VENDE A QUANTIDADE DE KWH RESIDUAL (QUE PODERIA TER CONSUMIDO E NÃO O FIZERA) A OUTREM.** PODER-SE-IA PENSAR A EXISTÊNCIA DE DOIS DIREITOS: (1) O DIREITO VIRTUAL DE CONSUMIR "X" KWH DE ENERGIA (META ESTABELECIDADA), ADQUIRIDO EM VIRTUDE DA MÉDIA TRIMESTRAL DE CONSUMO AJUSTADA À REDUÇÃO IMPOSTA PELO GOVERNO (GERALMENTE A 80%) E (2) O DIREITO REAL DE CONSUMO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DA MESMA QUANTIDADE, CUJA PARCELA NÃO CONSUMIDA PODERIA SER ALIENADA. AQUI, SIM, **OCORRENDO A VENDA (ALIENAÇÃO) DA QUANTIDADE NÃO CONSUMIDA, TEM-SE CARACTERIZADA A OPERAÇÃO MERCANTIL SUJEITA AO ICMS.** ISSO FOI O QUE OCORREU, TANTO QUE OS CONTRATOS DE TRANSAÇÃO BILATERAL DETERMINAVAM ÀS ADQUIRENTES QUE CREDITASSEM PARA A CEMIG O VALOR DA COMPRA PARA QUITAÇÃO DE DÉBITOS DA RIMA (AUTUADA) E NÃO PRÓPRIOS. OPERACIONALMENTE, COM A VENDA DA PARCELA NÃO CONSUMIDA (ALIENAÇÃO DO DIREITO REAL), TRANSFERIA-SE SIMULTANEAMENTE O DIREITO VIRTUAL ...” (GRIFOU-SE).

Não há que se falar, portanto, em não incidência do ICMS sobre as entradas desacobertas apuradas no presente processo.

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

A Impugnante relata, inicialmente, que a segunda infração que teria sido verificada pelo Fisco 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. 815/826), a Impugnante sustenta e requer, através de um longo arrazoado, que seja reconhecida a inexistência de fato gerador do ICMS (transferência de titularidade) relativamente à energia elétrica oriunda da (a) Votorantim Metais Zinco S/A – CNPJ nº 42.416.651/0006-11, (b) Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava – CNPJ nº 00.139.155/0003-75 e (c) Consórcio Capim Branco Energia – CNPJs 04.569.007/0002-60 e 04.569.007/0003-41, com o consequente cancelamento das respectivas exigências fiscais (energia elétrica recebida com diferimento do ICMS pela Impugnante).

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, a presente autuação passou a versar, exclusivamente, sobre a constatação de entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo, restrito ao exercício de 2011, conforme demonstrativo acostado à fl. 762.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

LC nº 87/96

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

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

[...]

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

[...]

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

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

[...]

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

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

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

Segundo a Impugnante, no seu caso essa perda técnica é da ordem de 3% (três por cento), o que significaria que a cada 100 MWh por ela comprados junto a seus

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecedores, é provável que só receba 97 (noventa e sete) MWh registrados pela CEMIG nas faturas de transporte de energia.

Por outro lado, a Impugnante destaca que, para a apuração do ICMS supostamente devido nas competências de janeiro de 2011 a setembro de 2012, a fiscalização apurou a quantidade de energia por ela adquirida junto aos seus fornecedores e a quantidade consumida.

Pondera que, “considerando que nestas competências a fiscalização entendeu que as entradas registradas de energia elétrica foram menores do que a energia elétrica efetivamente consumida, não haveria sobra de energia elétrica que justificaria uma suposta ‘saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal’, como lançado pela fiscalização nos PTAs n^{os} 01.000647213-78 e 01.000744810-27, o que demonstra a incongruência da fiscalização”.

Além disso, de acordo com a Impugnante, se aplicado o percentual de perda técnica de 3% (três por cento) sobre os montantes de energia elétrica por ela adquiridos junto aos seus fornecedores, chegar-se-á à quantidade de MWh que foram transportados pela CEMIG até o estabelecimento do contribuinte, o que justificaria as pequenas diferenças encontradas pela fiscalização neste período.

Reitere-se, uma vez mais, que após o desmembramento efetuado pela Fiscalização, a presente autuação passou a versar, exclusivamente, sobre a constatação de entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo, restrito ao exercício de 2011, razão pela qual afigura-se equivocada a afirmação da Impugnante no sentido de que, considerando-se as perdas técnicas de energia e a energia elétrica efetivamente consumida, não haveria sobra de energia elétrica que justificaria uma suposta ‘saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal’, como lançado pela fiscalização no PTA n^o 01.000647213-78.

De toda forma, necessárias se mostram algumas observações sobre as perdas técnicas suscitadas pela Impugnante.

Inicialmente, mister se faz lembrar como é feito o cálculo das sobras e déficits de energia (do agente), de acordo com os dados informados pela CCEE (vide fl. 757).

PERÍODO	TOTAL DE ENERGIA CONTRATADA (MWh)	CONSUMO AGENTE (MWh)	CONTABILIZAÇÃO AGENTE (MWh)	% CARGA	CONTABILIZAÇÃO CARGA
	A	B	C = A - B	D	E = D X C
jan-11	121.656,38	123.198,16	-1.541,78	52,75%	-813,29
fev-11	111.453,68	115.243,98	-3.790,30	54,28%	-2.057,38
mar-11	124.002,83	122.271,37	1.731,46	55,96%	968,92

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**, visto que o consumo de energia informado pela CCEE **não** é o consumo físico de energia do estabelecimento (sem as perdas), e sim o **consumo contábil**, calculado pela CCEE com o objetivo de determinar a geração e o consumo total por agente já ajustados, de modo a incorporar as quantidades correspondentes de perdas da Rede Básica.

É o que se depreende das seguintes notas técnicas expedidas pela própria CCEE, em seu módulo “Regras de Comercialização – Medição Contábil”, *verbis*:³

“... Medição Contábil

1. Introdução

A “**Medição Contábil**” compreende os processos de ajuste e de agrupamento dos dados de medição em informações consolidadas por ativo tipo carga ou geração e por agente da CCEE.

Esse processo, conforme ilustrado na Figura 1, é subsequente ao módulo de “Medição Física”, que trata dos dados coletados a partir do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE).

[...]

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;

³ Disponível em:

https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/regras?_adf.ctrl-state=13j7xf6jdo_1&_afLoop=332284900963942#!%40%40%3F_afLoop%3D332284900963942%26_adf.ctrl-state%3D13j7xf6jdo_5

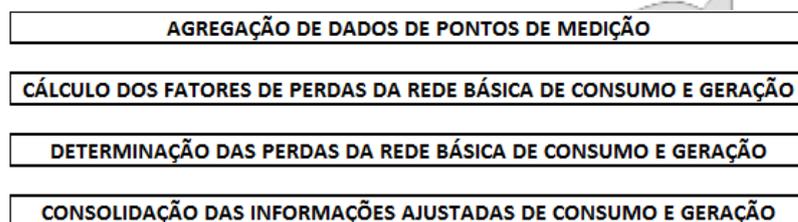
- o consumo por parcela de carga e de usina;
- a geração e o consumo total por agente já ajustados, de modo a incorporar as quantidades correspondentes de perdas da Rede Básica.

[...]

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:



[...]

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:

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

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 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.

Reitere-se, todavia, que a questão suscitada pela Impugnante refere-se a supostas saídas desacobertas de energia elétrica, acusação inexistente neste PTA, após as retificações do crédito tributário e o desmembramento do processo, questão já relatada anteriormente.

• **Nota Fiscal nº 1.390 - Emitente: UHE Igarapava - 17/02/11 - 19.113,620 MWh:**

A Impugnante afirma que, após suas diversas manifestações, “*a fiscalização insiste em não considerar a Nota Fiscal nº 1.390, emitida pela UHE Igarapava em 17.02.2011, relativa à aquisição de 19.113,620 MWh, ..., que comprova a aquisição de energia elétrica em janeiro de 2011 e que reduziria de forma ainda mais drástica o suposto débitos de ICMS*”.

Sobre essa questão, o Fisco pronunciou-se da seguinte forma (fl. 754):

“Após o despacho interlocutório exarado por este Conselho, a Impugnante apresentou, pela primeira vez, a terceira (3^a) via da nota fiscal número 001390 de 17/02/2011, também emitida pelo Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava, em mídia eletrônica (CD).

No entanto, tal nota não consta dos livros fiscais de entrada e não foi encontrada nos registros fiscais da Autuada. A conferência foi feita para os exercícios de 2011 a 2016.

De acordo com o art. 56 do Anexo V do RICMS/02, a Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica será emitida em, no mínimo, duas vias, devendo a primeira via ser entregue ao destinatário.

Art. 56. A Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica será emitida em, no mínimo, 2 (duas) vias, as quais terão a seguinte destinação:

I - 1ª via) destinatário;

II - 2ª via) arquivo do emitente.

De igual forma, o art. 140 da Parte Geral do RICMS/02 dispõe que as diversas vias dos documentos fiscais não se substituirão em suas respectivas funções.

Art. 140. As diversas vias dos documentos fiscais não se substituirão em suas respectivas funções, e a sua disposição obedecerá ordem seqüencial que as diferencie, vedada a intercalação de vias adicionais.

Entendemos, portanto, que a terceira via da nota fiscal apresentada pela Impugnante não pode ser considerada no levantamento quantitativo, uma vez que as vias não se substituirão em suas respectivas funções e, principalmente, porque o documento não consta da escrituração fiscal do contribuinte...”

Em que pesem os argumentos do Fisco, o acatamento da Nota Fiscal nº 1.390, emitida pela UHE Igarapava em 17/02/11, relativa à aquisição de 19.113,620 MWh (dezenove mil cento e treze inteiros e seiscentos e vinte milésimos megawatt-hora), justifica-se pelas seguintes razões:

1) os dados de levantamentos quantitativos devem refletir a realidade das operações de entradas e saídas de mercadorias do contribuinte, para que seu resultado possa surtir os efeitos tributários que lhe são próprios;

2) apesar de seus argumentos, o Fisco não contesta e não comprova que o negócio jurídico relativo à aquisição, pela Impugnante, da energia elétrica proveniente da UHE Igarapava, não teria se concretizado;

3) pesquisando os arquivos SPED da empresa Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava, IE nº 1820010630077, verifica-se que a nota fiscal em questão encontra-se escriturada em seu livro Registro de Saídas, constando como data de emissão e saída o dia 17/02/11 e como destinatária da energia elétrica o estabelecimento da Impugnante.

Noutro enfoque, há que se destacar que a Assessoria do CC/MG, visando afastar qualquer dúvida sobre o resultado final do levantamento quantitativo, após as retificações efetivadas, decidiu exarar o despacho interlocutório de fls. 731/732, com o seguinte teor:

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

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

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

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

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

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

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

1. Favor apontar, objetivamente, eventuais erros existentes no levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco, relativo à energia elétrica (erros nas entradas,

no consumo de energia, na forma de rateio de cargas, etc.).

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

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

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

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

4. Favor prestar outros esclarecimentos, se necessários forem.

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

Em seguida, vista ao Fisco.”

Atendendo à solicitação, a Impugnante esclarece que, quanto aos itens 1 e 2, “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. 738, bem como a inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 747, relativas aos exercícios de **2011 e 2012**, onde estariam indicadas as supostas diferenças entre os seus dados e aqueles utilizados pelo Fisco.

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 nº 06.981.176/0001-58, razão pela qual não tem nenhuma nota fiscal de entrada para apresentar em relação a este tópico” e acrescenta 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 2012 não serão aqui analisadas**, pois, como afirmado em outras oportunidades, o presente lançamento se restringe ao exercício de **2011**.

Esclareça-se, ainda, que o Fisco retificou o crédito tributário após o interlocutório, inserindo (acatando) no levantamento as Notas Fiscais nºs 1.195, de 03/02/11 e 1.480, de 02/06/11, emitidas pela empresa “Votener Votorantim Com. de Energia Ltda”.

Confrontando-se os dados apresentados pela Impugnante, em atenção ao interlocutório (vide planilha “**Doc. 05 – Confronto Bases**” – **CD – fl. 747**), com aqueles referentes ao levantamento quantitativo elaborado pelo Fisco, após a última retificação do crédito tributário (**fl. 759**), verifica-se que não há diferenças entre as quantidades de energia elétrica informadas por ambos, com relação aos fornecedores “Campos Novos”, “VOTENER”, “Capim Branco (CNPJ final 0002-60)”, “Capim Branco (CNPJ Final 0003-41)”, “VMZ” e “PROINFA”, conforme demonstrado nos quadros abaixo.

ENERGIA FORNECIDA (MWh)			
FORNECEDOR: CAMPOS NOVOS			
PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS IMPUGNANTE	DIFERENÇA
jan/11	13.292,82	13.292,82	0,00
fev/11	12.138,99	12.138,99	0,00
mar/11	14.113,23	14.113,22	0,01
abr/11	12.612,81	12.612,81	0,00
mai/11	12.980,80	12.980,80	0,00
jun/11	12.613,99	12.613,99	0,00
jul/11	10.427,94	10.427,94	0,00
ago/11	12.625,80	12.625,80	0,00
set/11	12.364,26	12.364,26	0,00
out/11	12.633,72	12.633,72	0,00
nov/11	12.103,33	12.103,32	0,01
dez/11	12.398,44	12.398,44	0,00

ENERGIA FORNECIDA (MWh)			
FORNECEDOR: VOTENER			
PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS IMPUGNANTE	DIFERENÇA
jan/11	17.502,33	17.502,33	0,00
fev/11	6.560,31	6.560,31	0,00
mar/11	9.283,04	9.283,04	0,00
abr/11	12.846,52	12.846,52	0,00
mai/11	20.041,46	20.041,46	0,00
jun/11	17.071,65	17.071,65	0,00
jul/11	21.860,01	21.860,01	0,00
ago/11	17.404,23	17.404,23	0,00
set/11	20.242,98	20.242,98	0,00
out/11	14.012,95	14.012,95	0,01
nov/11	16.366,27	16.366,27	0,00
dez/11	23.374,73	23.374,73	0,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**ENERGIA FORNECIDA (MWh)
FORNECEDOR: CAPIM BRANCO (CNPJ FINAL 0002-60)**

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS IMPUGNANTE	DIFERENÇA
jan/11	3.053,03	3.053,03	0,00
fev/11	5.496,16	5.496,16	0,00
mar/11	5.852,47	5.852,47	0,00
abr/11	4.509,03	4.509,03	0,00
mai/11	4.551,85	4.551,85	0,00
jun/11	4.495,17	4.495,17	0,00
jul/11	4.293,91	4.293,91	0,00
ago/11	4.802,40	4.802,40	0,00
set/11	4.827,15	4.827,15	0,00
out/11	4.764,83	4.764,83	0,00
nov/11	4.586,44	4.586,44	0,00
dez/11	3.999,06	3.999,06	0,00

**ENERGIA FORNECIDA (MWh)
FORNECEDOR: CAPIM BRANCO (CNPJ FINAL 0003-41)**

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS IMPUGNANTE	DIFERENÇA
jan/11	4.019,48	4.019,48	0,00
fev/11	7.292,60	7.292,60	0,00
mar/11	8.054,17	8.054,17	0,00
abr/11	6.351,72	6.351,72	0,00
mai/11	6.420,03	6.420,02	0,01
jun/11	6.306,56	6.306,56	0,00
jul/11	6.572,55	6.572,55	0,00
ago/11	6.443,30	6.443,30	0,00
set/11	6.619,20	6.619,20	0,00
out/11	6.643,57	6.643,57	0,00
nov/11	6.431,30	6.431,30	0,00
dez/11	6.182,30	6.182,30	0,00

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

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS IMPUGNANTE	DIFERENÇA
jan/11	5.808,41	5.808,41	0,00
fev/11	10.502,52	10.502,52	0,00
mar/11	11.622,80	11.622,80	0,00
abr/11	4.599,23	4.599,23	0,00
mai/11	4.393,27	4.393,27	0,00
jun/11	4.498,19	4.498,19	0,00
jul/11	3.794,62	3.794,62	0,00
ago/11	3.393,77	3.393,77	0,00
set/11	3.505,85	3.505,84	0,01
out/11	2.986,76	2.986,75	0,01
nov/11	2.732,29	2.732,29	0,00
dez/11	2.325,28	2.325,28	0,00

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

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS IMPUGNANTE	DIFERENÇA
jan/11	645,43	645,43	0,00
fev/11	572,05	572,05	0,00
mar/11	625,97	625,97	0,00
abr/11	654,67	654,67	0,00
mai/11	692,35	692,35	0,00
jun/11	672,86	672,86	0,00
jul/11	736,96	736,96	0,00
ago/11	775,09	775,09	0,00
set/11	805,33	805,34	0,00
out/11	871,36	871,36	0,00
nov/11	867,10	867,10	0,00
dez/11	853,55	853,55	0,00

Quanto ao fornecedor “UHE Igarapava”, há diferenças entre os dados do Fisco e da Impugnante, porém, **os dados do Fisco, exceto em relação ao mês de janeiro, são aqueles que refletem a realidade dos fatos, pois são exatamente iguais às quantidades de energia, em MWh, informadas nas respectivas notas fiscais** (vide fl. 759 e “Doc. 04” – CD – fl. 747), conforme indicado no quadro abaixo:

ENERGIA FORNECIDA (MWh)
FORNECEDOR: IGARAPAVA

PERÍODO	DADOS FISCO	DADOS DAS NFs	DADOS IMPUGNANTE
jan/11	0,00	19.113,62	19.532,43
fev/11	17.302,18	17.302,18	17.323,69
mar/11	19.150,69	19.150,69	19.624,32
abr/11	18.448,01	18.448,01	18.907,06
mai/11	19.150,69	19.150,69	19.587,57
jun/11	18.522,16	18.522,16	18.952,78
jul/11	19.113,62	19.113,62	19.603,12
ago/11	19.187,76	19.187,76	19.531,28
set/11	18.522,16	18.522,16	18.931,84
out/11	19.076,54	19.076,54	19.490,03
nov/11	18.485,09	18.485,09	18.898,01
dez/11	19.150,69	19.150,69	19.567,39

Quanto ao mês de janeiro de 2011, no item anterior ficou estabelecido o acatamento da Nota Fiscal nº 1.390, emitida pela UHE Igarapava em 17/02/11.

Feita essa observação, quanto ao levantamento quantitativo propriamente dito, **não** há qualquer outra retificação a ser feita, pelos motivos acima expostos.

• **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”*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;
- 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, a quantidade de energia elétrica escriturada pelo Contribuinte (NF's de entrada) deve ser idêntica àquela adquirida em contratos bilaterais registrados junto à CCEE, tendo em vista que toda a energia adquirida nesses contratos deve ser acobertada por documentação fiscal, independentemente de ser ou não consumida, ou seja, as entradas de energia com notas fiscais (MWh) devem corresponder, observada a distribuição de cargas, por ponto de consumo, à energia contratada.

Logo, ocorrendo diferenças negativas no levantamento quantitativo, **como ocorreu 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:

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

Da Adequação da Multa Isolada:

No que tange à Multa Isolada aplicada, registra-se que ela tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória e 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.

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:

Registra-se, contudo, que o § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 traz 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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:

"§ 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 a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, sem qualquer ressalva.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Mariel Orsi Gameiro, que a reconheciam em relação ao período de janeiro a novembro de 2011. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 757/762, com as seguintes retificações adicionais: (a) incluir no levantamento quantitativo a Nota Fiscal nº 1.390, emitida pela UHE Igarapava em 17/02/11, relativa à aquisição de 19.113,620 MW de energia elétrica e (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, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, 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: 23.434/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000647213-78
Impugnação: 40.010142847-40
Impugnante: Nexa Recursos Minerais S.A.
IE: 367219883.03-70
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 à conclusão acerca da decadência parcial do lançamento, especificamente em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2011.

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.

§ 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 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 (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RÉS P 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERES P 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 PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA 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 QÜINQUÊNAL 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Razão pela qual deve ser reconhecida a decadência parcial do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, 29 de outubro de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira