

Acórdão: 23.702/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001423909-82  
Impugnação: 40.010149599-41, 40.010149600-01 (Coob.)  
Impugnante: Klabin S/A  
IE: 067161575.00-60  
Antônio Sérgio Alfano (Coob.)  
CPF: 875.349.248-04  
Proc. S. Passivo: Cíntia Tavares Ferreira/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR– CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição do Coobrigado (diretor da empresa autuada) para o polo passivo da obrigação tributária com base no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado que o contribuinte apropriou indevidamente crédito de ICMS destacado em nota fiscal com informação de quantidades de energia elétrica superiores à contratada (observado o rateio de cargas), sendo necessário o estorno proporcional do crédito referente à parte excedente da energia elétrica consignada nos documentos fiscais. Infração apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Acusação fiscal de 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 e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, das seguintes irregularidades:

- recebimento de energia elétrica sem documentação fiscal nos meses de dezembro de 2014, junho de 2015, maio, junho e agosto de 2016.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- apuração de quantidades de energia elétrica acobertadas por documento fiscal superiores ao consumo registrado, no período de 01/01/15 a 31/12/15 e 01/01/16 a 31/12/16. No caso de quantidades de energia elétrica registradas em valores superiores ao consumo, foi feito o estorno do crédito de ICMS, mediante exigência integral no Auto de Infração;

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Incluiu-se como Coobrigado o administrador nos termos da Portaria SRE nº 148/15 e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente, por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 144/165, acompanhada dos documentos de fls. 166/481, com os seguintes argumentos, em síntese:

- informa que exerce a fabricação de chapas e embalagens de papelão ondulado, cartolina e de papel-cartão e que, para o desenvolvimento das suas atividades, adquire energia elétrica no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) em Ambiente de Contratação Livre (ACL);

- discorre sobre a impossibilidade de responsabilização do diretor, como Coobrigado, pugnando por sua exclusão do polo passivo;

- alega que o lançamento não contém adequada descrição dos fatos que levaram à equivocada conclusão de que seria devedora de ICMS e das multas aplicadas, não havendo, no Auto de Infração, indicação clara e precisa do contexto fático das operações tributadas ou indicação de quais operações praticadas teriam sido alvo da autuação. Por isso, afirma que o Auto de Infração merece ser cancelado;

- sustenta que o ICMS não pode incidir sobre qualquer operação que destine energia elétrica de um Estado para outro. Ainda, que a Lei Complementar nº 87/96 assegura a não incidência de ICMS sobre tais aquisições interestaduais de energia elétrica destinada à industrialização ou comercialização. E que, como a energia elétrica comprada é destinada às suas atividades industriais, a autuação seria inequivocamente insubsistente ao pretender exigir o recolhimento de ICMS sobre tais aquisições;

- informa que atua no mercado de comercialização de energia elétrica, viabilizado pela CCEE, e discorre sobre seu funcionamento, mencionando que a CCEE arrecada e faz o repasse, balanceando as posições de credora e devedora com relação ao montante de energia contratada;

- entende que a liquidação promovida pela CCEE não traduz nova circulação de mercadoria, mas o ajustamento financeiro das operações previamente pactuadas, razão pela qual as liquidações promovidas pela CCEE não poderiam ensejar a obrigatoriedade de estorno de ICMS na venda ou a emissão de notas fiscais de entrada na suposta aquisição de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- disserta sobre a abusividade (pugnando pela prevalência dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade) e o confisco das multas aplicadas e requer a procedência da Impugnação, o cancelamento do Auto de Infração, a exclusão do Coobrigado do polo passivo e, subsidiariamente, a redução das multas aplicadas.

O Fisco se manifesta nos autos às fls. 485/501, com os seguintes argumentos:

- pela contestação da inclusão do diretor como Coobrigado, afirma que a Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015, estabelece as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o administrador figurará como coobrigado no lançamento, citando o item 1.8 de seu Anexo Único em que, no caso de entrada, saída e/ou estoque desacobertados apurados por meio de levantamento quantitativo, o administrador deverá figurar como coobrigado no polo passivo da obrigação;

- afirma que as infrações descritas no Auto de Infração, tratam de atos contrários à lei, de infrações imputáveis aos gestores da empresa, razão pela qual entende ser correta, portanto, a inclusão do diretor no polo passivo da obrigação tributária;

- em seguida, no que diz respeito às nulidades arguidas pela Impugnante, afirma que inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar sua nulidade e que o Auto de Infração foi lavrado com a observância de todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.474/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado e a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles referentes às penalidades cominadas, além do respeito ao estabelecido no art. 194, incisos IV e VII do RICMS/02;

- discorre sobre a comercialização de energia elétrica pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE e o funcionamento do mercado de energia elétrica, tratando inicialmente da competência legislativa da União, do Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministério de Minas e Energia, em 1996, concluído em 1998, que definiu as bases do desenvolvimento do setor elétrico;

- destaca que pela necessidade de um órgão regulador, de um operador para o sistema elétrico nacional e de ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) foi instituída, pela Lei Federal nº 9.247/96. Que em seguida, foi criado o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), pela Lei Federal nº 9.648/98;

- então, menciona que as transações de compra e venda de energia elétrica seriam realizadas no Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), instituído também pela Lei Federal nº 9.648/98. O MAE foi criado pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado “Spot”), entre as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN);

- afirma que nos anos de 2003 e 2004 o Governo Federal lançou novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro (SEB), sustentado pelas Leis nº 10.847/04, 10.848/04 e pelo Decreto nº 5.163/04, criando a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE para dar continuidade às atividades do MAE, relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado, autorizada pela Lei nº 10.848/04 (art. 4º), com regulamentação dada pelo Decreto nº 5.177/04;

- destaca que a CCEE é uma organização civil, de direito privado, sem fins lucrativos, congregadora dos agentes de todas as categorias de energia elétrica (geração, distribuição e comercialização), responsável pelo processamento da contabilização da Energia Elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de Regras comerciais, complementares e integrantes às Regras de Comercialização, que devem ser cumpridas por todos os agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica;

- relata que, pela Resolução Normativa ANEEL nº 109/04, obtém-se que a energia elétrica será comercializada, no Ambiente de Contratação Regulado (ACR) ou no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e no Mercado de Curto Prazo, sendo, nos termos do art. 4º, § 3º desta Resolução, no caso da ACL, mediante Contratos Bilaterais livremente pactuados;

- informa que no Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, de Comercialização, Consumidores Livres e Importadores e Exportadores de energia, com liberdade para acordos de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas através de Contratos Bilaterais (Contrato de Compra de Energia no Ambiente Livre – CCEAL) que obrigatoriamente devem ser registrados na CCEE com os montantes contratados e os valores de medição de geração e consumo, para que desta forma seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido, consumido e contratado no processo de Contabilização e Liquidação Financeira da CCEE;

- acrescenta que os Consumidores no ACL devem ser Agentes da CCEE e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação;

- afirma que as medições de geração e consumo podem também ser coletadas diretamente através do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE) – sistema administrado pela CCEE;

- destaca que os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes são liquidados diretamente entre as partes envolvidas. Cabe a CCEE promover a liquidação das diferenças apuradas entre toda a energia efetivamente contratada e toda a energia efetivamente verificada (consumida ou gerada), de modo que as diferenças encontradas, positivas ou negativas, são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga e para cada submercado, tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que a contabilização é efetuada mensalmente, liquidada de forma multilateral conforme prazos e condições estabelecidas em regras e procedimentos específicos de Comercialização, reguladas pela ANEEL.

Após o relato do funcionamento do mercado de energia elétrica, passa a analisar o mérito da impugnação:

### Levantamento quantitativo:

- quanto à alegação da Impugnante de que o ICMS não incide sobre qualquer operação que destine energia elétrica de um Estado para outro, e que, como a energia elétrica comprada é destinada às suas atividades industriais, não poderia haver a exigência de ICMS sobre estas aquisições interestaduais, entende o Fisco que, nas entradas de energia elétrica para consumo, em operações interestaduais, há a incidência do ICMS, conforme dispõe o art. 1º, inciso IV do RICMS/02;

- em relação ao entendimento de que as liquidações promovidas pela CCEE não podem ensejar a cobrança do imposto ou o estorno do crédito de ICMS, afirma que 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);

- afirma que as obrigações a serem cumpridas pelos contribuintes do ICMS em relação às posições (credoras ou devedoras) que assumirem nas liquidações da CCEE são disciplinadas pelo art. 53-F, *caput* e incisos I e II, do Anexo IX do RICMS/02 c/c Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 (efeitos até 31/12/16);

- de acordo com mencionadas normas, 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;

- já no levantamento quantitativo de energia elétrica, regido pelo art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02, os fornecedores de energia elétrica devem emitir as respectivas notas fiscais de acordo com a distribuição de cargas prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento do contratante e 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;

- desse modo, a quantidade de energia elétrica escriturada pela Contribuinte 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 carga contratada (Acórdão 23.435/19/1ª);

- no caso dos autos, conforme consta dos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração (fls. 18 a 23), foi feita a verificação das operações de entrada, saída e consumo de energia elétrica (quantitativo) do estabelecimento da Impugnante no período de dezembro de 2014 a dezembro de 2016;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- foi realizado o levantamento quantitativo partindo dos seguintes pressupostos:

- tendo em vista a impossibilidade de armazenamento da energia elétrica, o estoque inicial e o estoque final serão sempre iguais à zero;

- o levantamento quantitativo é realizado mensalmente;

- o excesso (sobra) ou a falta (consumo maior que o contratado) de energia elétrica serão liquidados no Mercado de Curto Prazo ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) estabelecido pela CCEE, conforme tratamento tributário previsto no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, não integrando o presente Auto de Infração. Estas variações foram tratadas como contabilização/ajuste no levantamento quantitativo (coluna Contabilização Carga do Anexo 1 de fl. 18), de forma a excluir quaisquer reflexos ou duplicidades desses valores no presente Auto de Infração;

- as informações apresentadas no levantamento quantitativo advêm dos relatórios mensais da CCEE disponibilizados aos Fiscos estaduais, notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores da Autuada, registradas em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e dos dados do Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica (PROINFA), retirados da fatura da CCEE;

- afirma que o resultado deveria ser sempre zero, como é o estoque final, contudo, havendo diferenças, ocorre o seguinte:

1ª) Diferenças negativas: retratam entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, ou seja, as entradas de energia elétrica, em MWh, consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, foram inferiores ao consumo de energia do estabelecimento e os respectivos ajustes.

2ª) Diferenças positivas: as quantidades de energia elétrica consignadas nas notas fiscais de entradas, mais o PROINFA, observados os ajustes, são superiores ao consumo do estabelecimento, ou seja, as entradas de energia registradas na EFD do estabelecimento são superiores ao total de contratos bilaterais de aquisição e venda de energia elétrica registrados junto à CCEE, situação que denota emissão de nota fiscal de entrada sem correspondente entrada de mercadoria no estabelecimento, o que torna impossível que tenha sido utilizada na atividade da empresa.

- salienta que, dessa forma, o levantamento quantitativo consiste em verificar se os fornecedores de energia elétrica emitiram documentos fiscais com quantidade de energia elétrica, em MWh, de acordo com a distribuição de carga prevista para cada ponto de consumo (rateio de cargas, proporcional ao consumo de cada estabelecimento);

- destaca que no Ambiente de Contratação Livre, os agentes vendedores não têm acesso às quantidades efetivamente consumidas. Assim, conforme determina o Convênio ICMS 15/2007 (cláusula primeira, parágrafos 1º e 2º), que transcreve, os adquirentes devem informar aos vendedores, agente fornecedor, a quantidade real de energia consumida em cada ponto de consumo, para que sejam emitidas as respectivas notas fiscais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alega que esta sistemática favorece a ocorrência de erros, fazendo com que os montantes de energia constantes das notas fiscais não correspondam efetivamente às necessidades de cada ponto de consumo;

- informa como foi realizado o levantamento quantitativo deste caso, aduzindo que a Autuada é um dos Perfis de Consumo (denominado Klabin Betin) do Agente da CCEE Klabin S.A.;

- destaca que a presente autuação trata apenas da regularidade fiscal das operações de entrada de energia do perfil de consumo “Klabin Betin”, ora Autuado. Este perfil participou da carga total do Agente Klabin S.A. com o percentual mensal descrito na coluna “Participação (%) do Anexo 7 (anexo gravado no CD, fl. 130);

- relata que o Anexo 1 “Quantidade de Energia Contabilizada pela CCEE” (fls. 18) apresenta informações a respeito do confronto entre o total de energia elétrica produzida e contratada pelo Agente Klabin S.A. em contratos bilaterais registrados junto à CCEE e o total de energia consumida pelo mesmo Agente, registrando na coluna “Contabilização do Agente” o resultado positivo ou negativo desse confronto, em MWh, para todos os perfis do Agente, em conjunto;

- informa que em seguida, a contabilização do Agente é confrontada com o percentual de carga específico do perfil do estabelecimento autuado, chegando-se à contabilização da Carga apenas desse perfil;

- afirma que o resultado da Contabilização da Carga é informação utilizada pela CCEE para fins de liquidação financeira das posições dos Agentes e que não integra um levantamento quantitativo das entradas de energia elétrica no estabelecimento;

- diz que, entretanto, estas contabilizações da Carga, por já terem sido liquidadas pela CCEE quando da emissão da pré-fatura, devem ser consideradas, pela sua quantidade de MWh, para fins de levantamento quantitativo;

- salienta que, então, o resultado da diferença encontrada no Anexo 1, “Quantidade de Energia Contabilizada pela CCEE” é levada para a coluna ‘ajuste quantidade contabilizada carga’ do anexo 3 (fls. 22), de forma a anular seus efeitos no levantamento quantitativo das entradas e garantir, exatamente, a inexistência de exigências em duplicidade;

- esclarece, novamente, que o levantamento quantitativo não se confunde com as operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo;

- ressalta que, no anexo 3 (fls. 22) há o levantamento quantitativo propriamente dito, onde há a efetiva comparação entre a quantidade de energia elétrica recebida pela Impugnante, por meio das notas fiscais dos fornecedores e do PROINFA, e seu consumo, subtraídas as vendas, de modo que as entradas de energia efetiva no estabelecimento se dão pela seguinte equação:  $Eq = \text{Somatório das entradas de energia} + \text{‘ENERGIA DO PROINFA’} - \text{‘AJUSTE QUANTIDADE CONTABILIZADA CARGA’}$ ;

- esclarece que as operações do PROINFA são desobrigadas de emissão de nota fiscal para acobertar a entrada no estabelecimento do consumidor, nos termos da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula Sexta do Ajuste SINIEF nº 03/09, que cuida das operações no âmbito do PROINFA;

- diz que, neste caso, o contribuinte tem documentação fiscal hábil, porém com quantidades superiores ao seu consumo (observados os ajustes), sendo necessário o estorno proporcional de crédito da energia elétrica que não ingressou efetivamente no estabelecimento;

- repete que 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 das diferenças (posições credoras ou devedoras), nos termos estabelecidos no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02;

- destaca que o arbitramento é respaldado na legislação mineira conforme art. 53, inciso III e art. 54, incisos V e IX da Parte Geral do RICMS/02, que transcreve afirmando que os valores arbitrados levaram em consideração 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;

- acrescenta que, neste caso, o 'PLD', que corresponde ao valor médio da energia elétrica no submercado sudeste, divulgado pela CCEE, conforme fls. 70/72, foi utilizado pelo Fisco para efeitos de cálculo do crédito tributário, visto que os fornecedores da Impugnante se localizam nesta região;

- transcreve trechos do Convênio ICMS nº 15/07 e art. 53-H do Anexo IX do RICMS/02;

- informa que foi o PLD presente nestes relatórios (fls. 70/72) utilizado pelo Fisco para arbitrar os valores do MWh da energia elétrica, respeitando os preceitos da legislação tributária estadual.

### Diferenças quantitativas apuradas pelo Fisco:

- afirma que o levantamento quantitativo é previsto na legislação mineira, conforme art. 194, incisos IV e VII da Parte Geral do RICMS/02 e ratifica que na apuração das entradas e confronto com o consumo de energia elétrica (fls. 22) a coluna Total Entradas Energia MWh corresponde ao somatório das colunas Compras NFE mais PROINFA menos Ajuste Quantidade Contabilizada Carga;

- diz que o levantamento teve por objetivo apurar o montante total de entradas de energia elétrica no estabelecimento, após o ajuste de contabilização, em confronto com o montante de consumo medido no estabelecimento disponível no relatório da CCEE, subtraídas as vendas;

- conclui que, com isso, ficou constatado que em alguns períodos as entradas de energia foram maiores que o consumo, ou seja, a Contribuinte tem documentação hábil com quantidades superiores ao seu consumo. Neste caso, foi



cobrado o ICMS devido. E que, no caso de consumo inferior às entradas, foi feito o estorno do crédito de ICMS.

Por fim, reafirma a existência de previsões legais para as penalidades aplicadas.

Pede que seja julgado procedente o lançamento.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, sendo certo que este contém a descrição do fato e da infração, bem como a correta indicação dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles referentes às penalidades cominadas. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, das seguintes irregularidades:

- recebimento de energia elétrica sem documentação fiscal nos meses de dezembro de 2014, junho de 2015, maio, junho e agosto de 2016.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- apuração de quantidades de energia elétrica acobertadas por documento fiscal superiores ao consumo registrado, no período de 01/01/15 a 31/12/15 e 01/01/16 a 31/12/16. No caso de quantidades de energia elétrica registradas superiores ao consumo, foi feito o estorno do crédito de ICMS, mediante exigência integral no Auto de Infração;

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Incluiu-se como Coobrigado o administrador, nos termos da Portaria SRE nº 148/15 e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75.

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

No entanto, as irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos de energia elétrica têm por objetivo precípuo verificar se as notas fiscais emitidas pelos fornecedores de energia estão de acordo com as quantidades de energia constantes nos respectivos contratos bilaterais de fornecimento da energia, nos termos 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:

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

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

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

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

§ 1º - O agente localizado em outra unidade da Federação que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica em relação a adquirente localizado em território mineiro deverá manter

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado.

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

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

Tem-se que a quantidade de energia elétrica escriturada pela 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.

Caso haja diferença positiva ou negativa nos 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, ocorrem as seguintes situações:

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;

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, 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:

a) diminuindo-se do total da energia contratada a quantidade consumida e as respectivas sobras, deve-se obter um resultado igual a zero;

b) 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.

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

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

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

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

Cumprido destacar que os “Ajustes” feitos pelo Fisco na coluna “Ajuste Quantidade Contabilizada Carga”, do Anexo 3 (fls. 22), nas planilhas acostadas ao presente PTA, 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.

O levantamento quantitativo, de entrada e saída da mercadoria energia elétrica no estabelecimento da Impugnante, como é cediço, se constitui em uma simples apuração matemática relativa às quantidades entradas no estabelecimento, segundo as notas fiscais de aquisição, e às saídas, apuradas segundo as notas fiscais emitidas para tal fim pela Contribuinte, além da consideração do estoque existente, tanto inicial quanto final, que não se aplica ao caso de energia elétrica em razão da impossibilidade de seu armazenamento.

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, não tendo, pois, como já afirmado, qualquer vinculação com estornos inerentes às liquidações de diferenças das operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo, no âmbito da CCEE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Assim como, desse levantamento, respaldado pelo art. 194, inciso II do RICMS/02, quando a Fiscalização apurou entrada maior de mercadoria no estabelecimento em comparação com o montante de mercadoria adquirida, refletido pelas notas fiscais de aquisição e devidamente escrituradas, verificou-se entrada desacobertada de mercadoria, que foi devidamente objeto de exigência do ICMS devido e das respectivas penalidades.

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

(...)

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

(...)

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis;

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

Relativamente às multas aplicadas, registra-se que a multa de revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal. Já a multa prevista no art. 55, inciso II, e inciso XXVI foi exigida pelo descumprimento de obrigações acessórias, sendo que a aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste Estado, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

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

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Apesar do entendimento disposto na Defesa, correta a inclusão do diretor supracitado no polo passivo da obrigação tributária, nos termos da Portaria SRE nº 148, de 16 de outubro de 2015 e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75, como mencionado pelo Fisco em sua manifestação.

Lei nº 6.763/78

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Nayara Atayde Gonçalves Machado.

**Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2021.**

**Renata Pereira Schetini  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Revisor**