

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.218/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004464000-07	
Impugnação:	40.010160117-91	
Impugnante:	Ball Beverage Can South America Ltda	
	IE: 525601424.08-48	
Proc. S. Passivo:	Diogo Gregório Burilio/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA - SAÍDA INTERESTADUAL SUBSEQUENTE - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes às entradas de energia elétrica, posteriormente comercializada em operações bilaterais de vendas interestaduais, ao amparo da não incidência do ICMS, contrariando o disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02 c/c art. 40, inciso I do RICMS/23. Entretanto, em se tratando de contribuinte detentor de Regime Especial que veda o aproveitamento da maior parte dos créditos e estabelece metodologia própria de apuração e estorno, compete à Fiscalização demonstrar que o crédito questionado foi efetivamente aproveitado e não foi revertido no âmbito da apuração específica do regime. Não havendo prova do aproveitamento indevido do crédito, mas sim evidências de que a sistemática de apuração da Contribuinte já contempla o estorno de todos os créditos não permitidos pelo Regime Especial, inclusive aquele objeto da autuação, o lançamento é improcedente por ausência de infração. Canceladas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a falta de estorno de créditos de ICMS, no período de 01/10/20 a 31/12/24, relativos a notas fiscais de aquisições de energia elétrica, na proporção das saídas interestaduais subsequentes da mesma mercadoria, amparadas pela não incidência do imposto, contrariando a legislação que rege a matéria e o Regime Especial de Tributação (RE) nº 45.000015802-99, do qual a Autuada é detentora, no momento da apuração dos créditos a serem mantidos em sua escrita fiscal, em relação às operações não abrangidas pelo mencionado regime.

As exigências se referem ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal (50% - cinquenta por cento do valor do ICMS).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 57/79, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 87/100.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de 102/128, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração, e no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 5.589 de 08/07/22.

Em sessão realizada em 03/06/26, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 18/06/26, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator), Keli Campos de Lima (Revisora) e Antônio César Ribeiro que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas. No mérito, o Conselheiro Wertson Brasil de Souza (Relator) julgava procedente o lançamento, e os Conselheiros Keli Campos de Lima (Revisora) e Antônio César Ribeiro o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti (págs. 130).

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Autuada suscita a nulidade do lançamento por vício de motivação, ao argumento de que a autoridade fiscal não fundamentou adequadamente a autuação, deixando de enfrentar o dispositivo legal específico (art. 29, § 5º, item 4, alínea “c”, subalínea “c.1” da Lei nº 6.763/75) que, em tese, ampararia seu direito.

Contudo, não se verifica vício formal que acarrete a nulidade do lançamento ou cerceamento de defesa.

O Auto de Infração foi lavrado com os requisitos formais do art. 89 do RPTA, descrevendo de forma clara a infração que consistiu na falta de estorno de crédito de ICMS em saídas não tributadas – e indicando os dispositivos legais pertinentes à acusação, como o art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A metodologia do trabalho fiscal foi detalhada, permitindo à Autuada a plena compreensão da exigência e o exercício da ampla defesa, como se constata pela qualidade da peça de impugnação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A questão central da preliminar reside na interpretação do art. 29, § 5º, item 4, alínea “c”, subalínea “c.1” da Lei nº 6.763/75.

O entendimento deste Colegiado é de que o direito à manutenção do crédito ali previsto pressupõe uma saída subsequente tributada.

Não sendo o caso dos autos, já que a operação interestadual de venda de energia é amparada pela não incidência, a norma específica invocada não se aplicaria, prevalecendo a regra geral de estorno, em conformidade com o art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição da República de 1988 -CR/88.

Dessa forma, a fundamentação do Fisco, baseada na regra geral de estorno, é considerada válida e suficiente para sustentar o lançamento, afastando a alegação de nulidade por vício de motivação.

A discordância da Impugnante quanto à norma aplicável constitui o mérito da controvérsia, não um defeito formal do ato administrativo.

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

Do Mérito

Conforme relatado, cuida-se de autuação decorrente de falta de estorno de créditos de ICMS, no período de 01/10/20 a 31/12/24, relativos a nota fiscais de aquisições de energia elétrica, na proporção das saídas interestaduais subsequentes da mesma mercadoria, amparadas pela não incidência do imposto, contrariando a legislação que rege a matéria e o Regime Especial de Tributação (RE) nº 45.000015802-99, do qual a Autuada é detentora, no momento da apuração dos créditos a serem mantidos em sua escrita fiscal, em relação às operações não abrangidas pelo mencionado Regime.

A Impugnante afirma que o suposto estorno exigido é manifestamente improcedente, uma vez que jamais aproveitou créditos escriturais de ICMS relativamente à aquisição de energia elétrica, o que pode ser simplesmente constatado mediante avaliação do livro Registro de Entradas (Registro C170), de modo que o ICMS aproveitado sobre as aquisições de energia elétrica se limitaram à proporção utilizada na fabricação de produtos “não incentivados” diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS - Registro E111) - lançamento mediante ajuste de débito.

Informa, nessa linha, que é detentora do Regime Especial (RE) nº 45.000015802-99 (págs. 18/30), que lhe concede, dentre outros benefícios fiscais, crédito presumido de ICMS sobre vendas internas de tampas (NCM 8309.90.00) e latas de alumínio (NCM 7612.90.19), com vedação expressa ao aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados às operações beneficiadas, conforme previsão expressa dos arts. 15 e 21 do mencionado Regime.

A controvérsia, no presente caso, cinge-se à análise fática da apuração da Impugnante, considerando as regras de seu Regime Especial.

Pois bem. O Regime Especial não é um mero benefício fiscal, mas um Termo de Acordo que estabelece um microssistema tributário próprio, substituindo a

sistemática geral de apuração do ICMS (débito/crédito) por regras específicas e exaustivas, que devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN, a saber:

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

(...)

O equívoco fundamental da Fiscalização reside em tratar o Regime Especial como um mero benefício acessório, quando, em verdade, sua natureza jurídica é a de um sistema normativo substitutivo.

A pretensão de aplicar a regra geral de estorno prevista no art. 32 da Lei nº 6.763/75 a uma situação já exaustivamente regulada pelo procedimento de apuração e estorno global do Regime Especial (art. 22) configura a aplicação simultânea de regimes jurídicos mutuamente excludentes, resultando em uma exigência desprovida de base legal.

O Regime Especial da Autuada, em seus arts. 21 e 22, estabelece um procedimento completo para a gestão dos créditos.

Em troca da concessão de um crédito presumido, o regime impõe, como contrapartida, a vedação ao aproveitamento de "quaisquer outros créditos" (art. 21, inciso I) e determina um método específico para efetivar essa renúncia que se dá por meio do estorno do montante total dos créditos não permitidos, mediante a emissão de uma única nota fiscal de ajuste ao final do período de apuração (art. 22).

A Impugnante demonstrou, por meio de sua memória de cálculo e registros contábeis, que segue rigorosamente este procedimento.

A empresa apura, em apartado, o único crédito a que tem direito, consistente na parcela de energia elétrica consumida na produção destinada a operações não incentivadas (exportação e ZFM). Ato contínuo, todo o saldo remanescente de créditos escriturados, proveniente de todas as suas aquisições de matéria-prima, insumos e da própria energia elétrica, é integralmente estornado no ajuste determinado pelo art. 22 do Regime.

Nesse contexto, o crédito de ICMS relativo à energia elétrica adquirida e posteriormente revendida em operação interestadual já se encontra inserido no montante global de créditos que são compulsoriamente estornados pela Impugnante.

A exigência fiscal de um novo estorno, específico para essa operação, representa uma dupla penalização e uma violação direta à lógica do acordo.

A Fiscalização, ao desconsiderar o procedimento de estorno global previsto no Regime Especial, tenta reintroduzir uma obrigação do sistema geral em um sistema especial que já possui sua própria regra de depuração de créditos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em suma, o Regime Especial prevalece sobre a regra geral. Uma vez que o crédito relativo à energia revendida já foi neutralizado pelo estorno global imposto pelo próprio regime, não há saldo de crédito remanescente a ser estornado.

A autuação, portanto, carece de materialidade, exigindo a anulação de um crédito que, para fins de apuração do imposto devido, já era inexistente.

Isto posto, não obstante aos que entendem de forma diversa, razão assiste à Impugnante, cancelando-se o crédito tributário exigido no Auto de Infração nº 01.004464000-07.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 03/06/26. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Keli Campos de Lima (Revisora). Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Pela Impugnante, assistiu à conclusão do julgamento o Dr. Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Fernando Salzer e Silva. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 18 de junho de 2026.

Keli Campos de Lima
Relatora designada

Antônio César Ribeiro
Presidente

Acórdão:	24.218/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004464000-07	
Impugnação:	40.010160117-91	
Impugnante:	Ball Beverage Can South America Ltda	
	IE: 525601424.08-48	
Proc. S. Passivo:	Diogo Gregório Burilio/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Wertson Brasil de Souza, nos termos do art. 83 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.

O acórdão em discussão apresenta a seguinte ementa:

ACÓRDÃO Nº 24.218/26/2ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA - SAÍDA INTERESTADUAL SUBSEQUENTE - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES ÀS ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA, POSTERIORMENTE COMERCIALIZADA EM OPERAÇÕES BILATERAIS DE VENDAS INTERESTADUAIS, AO AMPARO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 71, INCISO I DO RICMS/02 C/C ART. 40, INCISO I DO RICMS/23. ENTRETANTO, EM SE TRATANDO DE CONTRIBUINTE DETENTOR DE REGIME ESPECIAL QUE VEDA O APROVEITAMENTO DA MAIOR PARTE DOS CRÉDITOS E ESTABELECE METODOLOGIA PRÓPRIA DE APURAÇÃO E ESTORNO, COMPETE À FISCALIZAÇÃO DEMONSTRAR QUE O CRÉDITO QUESTIONADO FOI EFETIVAMENTE APROVEITADO E NÃO FOI REVERTIDO NO ÂMBITO DA APURAÇÃO ESPECÍFICA DO REGIME. NÃO HAVENDO PROVA DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DO CRÉDITO, MAS SIM EVIDÊNCIAS DE QUE A SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DA CONTRIBUINTE JÁ CONTEMPLA O ESTORNO DE TODOS OS CRÉDITOS NÃO PERMITIDOS PELO REGIME ESPECIAL, INCLUSIVE AQUELE OBJETO DA AUTUAÇÃO, O LANÇAMENTO É IMPROCEDENTE POR AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO. CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” C/C § 2º, INCISO I, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

(GRIFOU-SE)

Destaque-se que, ao contrário do que afirma a ementa, há provas fáticas e de direito de que houve aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrentes da entrada de energia elétrica no estabelecimento da Autuada.

A prova fática está na forma errônea de apuração adotada pela Autuada, conforme demonstrou a Fiscalização em sua Manifestação Fiscal.

A prova de direito reside no fato de que não que prevalecer os dispositivos da Lei nº 6.763/75 sobre quaisquer outros oriundos de normas infra legais, inclusive os constantes em Regimes Especiais de Tributação.

O ponto central da divergência é a forma de apuração do ICMS por parte da Autuada, que é detentora do Regime Especial de nº 45.000015802-99 (págs. 18/30).

Entende a Autuada que o estorno do crédito de ICMS relativo à compra de energia elétrica adquirida e não consumida já se efetuou pela sua sistemática de apuração instituída pelo RE retro citado.

Segundo a Autuada, "...o ICMS aproveitado sobre as aquisições de energia elétrica se limitaram à proporção utilizada na fabricação de produtos "não incentivados" diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS - Registro E111) - lançamento mediante ajuste de débito".

Como a Autuada é detentora do benefício do crédito presumido, está obrigada a efetuar o estorno dos créditos na proporção das operações por ele alcançadas.

A Autuada alega que seu procedimento encontra abrigo no art. 29, § 5º, item 4, subalínea "c.1" da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

(...)

c) a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

c.1) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

(...)

Da leitura do dispositivo legal acima, depreende-se que não assiste razão alguma à Autuada.

Ela, ao contrário do que afirma, **não tem assegurado o direito ao crédito** relativo à entrada de energia elétrica adquirida e posteriormente comercializada em operação interestadual, ao abrigo da não incidência do imposto, pois **a manutenção do crédito somente se aplica quando a saída subsequente da energia ocorrer com normal incidência do ICMS.**

A glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização está respaldada no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88, no art. 21, inciso I da LC nº 87/96, assim como no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, inciso I do RICMS/02 (art. 40, inciso I do RICMS/23), que determinam a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita à não incidência do ICMS, observada a exceção estabelecida no inciso II do art. 31 da mencionada lei, quando aplicável, dispositivo este também listado no Auto de Infração e devidamente observado pela Fiscalização, no tocante às exportações realizadas pela Impugnante, não abrangidas pelo Regime Especial/crédito presumido (“operações não beneficiadas”).

Lei nº 6.763/75

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

(Grifou-se)

Nenhum Regime Especial de Tributação assegura ao seu detentor créditos que são vedados pela legislação de regência, pois o crédito presumido, no tocante às operações beneficiadas, apenas substitui os créditos por entradas legalmente admitidos.

A Autuada parte do montante integral dos créditos relativos à totalidade da energia elétrica adquirida (observado o percentual de utilização da energia em seu processo de produção, conforme Laudo Técnico da empresa) e segue os seguintes passos, para fins de apuração do ICMS passível de apropriação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) Estorna os créditos inerentes à energia elétrica, juntamente com os demais créditos referentes a bobinas e outros insumos de produção, relativamente a todas as suas operações **abrangidas** pelo Regime Especial do qual é detentora (“operações beneficiadas” com o crédito presumido);

2) Mantém o restante dos créditos, na apuração final, no tocante às operações não beneficiadas (saídas para exportação, por exemplo, conforme mencionado pela Impugnante).

Nessa forma de apuração, a Autuada não expurga de seus cálculos o estorno proporcional relativo à energia elétrica por ela comercializada em operação interestadual, ao abrigo da não incidência do imposto.

Veja-se o caso exemplificado pela Impugnante, relativo ao mês de abril de 2023 (mês de competência). Os dados podem ser assim sintetizados:

1) Montante de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisições: **R\$ 274.640,27**;

2) ICMS relativo à quantidade de energia comercializada, apurado com base nos preços de aquisição (notas fiscais de entradas relativos aos contratos de cessão de montantes): R\$ 238.850,32;

3) ICMS relativo às **entradas efetivas de energia** no estabelecimento: **R\$ 35.789,95** ($35.789,95 = 274.640,27 - 238.850,32$);

4) **Percentual geral** de energia elétrica consumida no processo de industrialização (produtos beneficiados e não beneficiados), conforme Laudo Técnico da empresa, por ela utilizado para fins de cálculo dos créditos mantidos em sua escrita fiscal: 99,36%;

5) Percentual de energia elétrica direcionado à industrialização de produtos **não beneficiados pelo RE nº 45.000015802-99** (sem crédito presumido - “Anexo 1.8 – Estorno Cessão”): 11,29%;

6) **Parcela de ICMS admitida como crédito**: $R\$ 35.789,95 \times 99,36\% \times 11,29\%^1 = R\$ 4.013,25$;

7) Valor de crédito lançado no livro RAICMS do contribuinte: R\$ 30.994,61;

8) **Valor do ICMS glosado pelo Fisco**: R\$ 26.981,36.

Com relação ao exemplo acima, o Fisco fez uma análise completa e detalhada para demonstrar a incorreção da metodologia aplicada pela Impugnante.

Por fim, e não menos importante, ao contrário do que consta nos fundamentos do acórdão, um Regime Especial jamais teria o condão de substituir dispositivos expressos em lei que determinam a apuração em separado do imposto relativo à entrada de energia elétrica nos estabelecimentos que adquirem e comercializam essa “mercadoria”.

¹ 11,29%: percentual aproximado com duas casas decimais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O imposto que será levado à escrituração é aquele relativo à energia elétrica efetivamente consumida no processo industrial ou vendida fora do abrigo da isenção ou da não-incidência.

É assim como voto.

Sala das Sessões, 18 de junho de 2026.

Wertson Brasil de Souza
Conselheiro

CCMG