

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.198/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001855510-15
Impugnação: 40.010151688-08
Impugnante: Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A
IE: 572740544.03-40
Coobrigados: Aldo Aparecido de Souza Júnior
CPF: 264.544.068-14
Ana Cristina Sanches Noronha
CPF: 034.739.946-00
Carlos Alberto Hilário de Andrade
CPF: 881.219.767-15
Dirk Renier Swart
CPF: 236.867.478-04
Ivan de Araújo Simões Filho
CPF: 485.145.605-06
Ruben Marcus Fernandes
CPF: 769.976.346-72
Proc. S. Passivo: João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. Os Coobrigados são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada de mercadoria (energia elétrica) desacobertada de documento fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo, previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambas da Lei nº 6.763/75, essa última limitada nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal. Infração caracterizada. No entanto, o crédito tributário deve ser reformulado para considerar como acobertada a entrada da energia elétrica constante da Nota Fiscal nº 44.548, que não foi escriturada no livro Registro de Entradas, com as consequentes exclusões de ICMS e penalidades.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, que a Autuada deu entrada em energia elétrica desacobertada de documento fiscal nos meses de janeiro, abril e junho de 2018, tendo em vista que as notas fiscais de entrada existentes no período não acobertam toda a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento em contratos bilaterais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

Os diretores da Autuada ao tempo das infrações foram incluídos como Coobrigados pelo crédito tributário, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, nos autos do e-PTA, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação Conjunta ao lançamento realizado.

Afirmam, em muito apertada síntese, o que segue.

- os Coobrigados devem ser excluídos do polo passivo, por ausência de motivação ou descrição de condutas que justifiquem sua responsabilização solidária, não estando cumpridos os requisitos da legislação para tal medida;

- nulidade material da autuação por ausência de adequada delimitação da matéria tributável, com conclusões genéricas e falta de motivação, em afronta ao disposto no art. 142 do CTN e violação à garantia constitucional de ampla defesa;

- o estado de Minas Gerais exige indevidamente o cumprimento de obrigações acessórias e principais por parte dos consumidores livres que assumem a posição de credores e devedores na CCEE, pois eles não praticam, formal e materialmente, a hipótese de incidência do ICMS. Acrescentam que, diante da sistemática da CCEE, a Autuada é materialmente impedida de dar saída em energia elétrica;

- não há obrigatoriedade de se acobertar por notas fiscais as operações de liquidação no âmbito da CCEE, pois não representam operações de entrada e saída de energia elétrica. Acrescentam que não há nova tradição do bem, já que a energia é gerada, transmitida e distribuída de forma concomitante, sem nova circulação jurídica no momento da liquidação. Concluem que o ICMS incide apenas sobre a energia efetivamente consumida e transcrevem excerto de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto;

- o ICMS incidente sobre a energia elétrica já foi integralmente exigido do fornecedor (gerador/distribuidor), que tem obrigação de emitir mensalmente uma nota fiscal, na qual a base de cálculo do imposto é o valor total da energia contratada, nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos Convênio ICMS nº 15/07. Concluem que o presente Auto de Infração representa duplicidade de cobrança do imposto;

- quando o consumidor livre assume posição credora junto à CCEE, a energia que não foi consumida também não foi adquirida e tampouco poderia ser transferida a terceiros, inexistindo “saída” de energia elétrica. Da mesma forma, no caso de posição devedora, a energia consumida a mais em relação à contratação prévia o foi antes da liquidação da CCEE, sendo impossível que nesse momento ela represente uma “nova” circulação de mercadoria;

- as liquidações na CCEE são operações multilaterais, nas quais não há identificação das contrapartes do suposto negócio jurídico relativo à energia elétrica. Concluem que só é possível falar em entrada de mercadoria se for possível identificar quem promoveu a correspondente saída;

- a Autuada não é contribuinte do imposto nas operações de liquidação de energia elétrica junto à CCEE, na medida em que não pratica circulação da mercadoria com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Acrescentam que a efetivação das liquidações na CCEE ocorre apenas por exigências regulatórias, representando mera cessão de direitos entre consumidores, intermediada pela CCEE. Transcrevem excertos de jurisprudência do STJ;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser cancelada, por ser inadequada à hipótese de falta de emissão de nota fiscal de entrada. Acrescentam que tal acusação fiscal possui Penalidade Isolada específica, prevista no inciso XXVIII do mesmo art. 55;

- as penalidades exigidas são desproporcionais e possuem caráter confiscatório, devendo ser afastadas. Citam doutrina e jurisprudência do STF.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação incluída como anexo nos autos do e-PTA, refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 193/214, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, para considerar como acobertada a entrada da energia elétrica constante da Nota Fiscal nº 44.548, não escriturada no livro Registro de Entradas, com as consequentes exclusões de ICMS e penalidades.

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.

Da Preliminar

Alegação de Nulidade do Auto de Infração

A Defesa aduz que o lançamento é nulo por ausência de adequada delimitação da matéria tributável, com conclusões genéricas e falta de motivação, em afronta ao disposto no art. 142 do CTN e violação à garantia constitucional de ampla defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Observe-se o dispositivo do CTN citado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se vê, a realização do lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação de todos os elementos do crédito tributário, inclusive a sujeição passiva, propondo ao final a penalidade aplicável, exatamente como ocorreu no presente caso.

A análise dos autos confirma a presença de todos esses elementos exigidos pela legislação tributária, capazes de proporcionar a adequada motivação do lançamento e o pleno direito de defesa à Impugnante.

O “Relatório Fiscal”, anexo ao Auto de Infração, contém os elementos necessários para que se determine com segurança a natureza das infrações. Nele, a Fiscalização esclarece o procedimento realizado, as infrações constatadas e as exigências delas decorrentes, além de transcrever toda a base legal utilizada para sustentar a cobrança de tributo e penalidades.

Os requisitos mínimos de validade do Auto de Infração, listados nos incisos I a IX do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, foram todos atendidos no presente no lançamento:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Destaque-se que integra o Auto de Infração o “Anexo 1 – Levantamento Quantitativo EE” (planilha Excel anexa ao e-PTA), onde são detalhados todos os documentos e cálculos que deram origem ao presente lançamento. Tal planilha possui 11 (onze) abas, muito bem elaboradas, assim divididas:

- **Anexo 1.1 – Pré-fatura CCEE** – relatório, fornecido pela CCEE, com os resultados da contabilização das operações com energia elétrica no MCP da CCEE;
- **Anexo 1.2 – Compra EE CCEE** – relatório, fornecido pela CCEE, com os contratos de compra de energia elétrica firmados pela Autuada e registrados junto àquela instituição, para fins de liquidação;
- **Anexo 1.3 – Consumo CCEE** – relatório, fornecido pela CCEE, com o consumo mensal de energia elétrica do Perfil do Agente e com o percentual de carga (consumo) mensal por ponto de consumo (por estabelecimento);
- **Anexo 1.4 – Venda EE CCEE** – relatório, fornecido pela CCEE, com todas as vendas bilaterais de energia elétrica não consumida realizadas pelo Perfil do Agente (pessoa jurídica);
- **Anexo 1.5 – Contabilização** – relatório, elaborado pela Fiscalização a partir das informações dos Anexos 1.1 e 1.3 e das regras relativas ao cálculo do “Balanço Energético” (Resolução nº 4.956/16), com um resumo das quantidades, em MWh, de entradas, consumo e saídas de energia elétrica do Agente, assim como o percentual de participação do Estabelecimento Autuado nessas operações;
- **Anexo 1.6 – Entrada EE PROINFA** – quotas de energia elétrica do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA) alocadas à Autuada com base nas informações dos Anexos 1.2 e 1.3;
- **Anexo 1.7 – NF Fornecedor de EE** – notas fiscais de venda de energia elétrica emitidas pelos fornecedores da Autuada (CCEALs), com identificação de quais delas foram escrituradas (coluna “A” – “Registrada” ou “Não Registrada”);

- **Anexo 1.8 – NF EE Carga** – notas fiscais de venda bilateral de energia elétrica emitidas pelo Estabelecimento Autuado (ponto de consumo);
- **Anexo 1.9 – LQ EE** – levantamento quantitativo das operações com energia elétrica, baseado nas informações de compra (CCEALs e PROINFA), contabilização, vendas e consumo;
- **Anexo 1.10 – DCT** – Demonstrativo do Crédito Tributário, com identificação das parcelas relativas ao ICMS e às multas;
- **Anexo 1.11 – PLD** – Valor médio mensal do Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) divulgado pela CCEE.

Tais documentos contêm todas as informações necessárias à compreensão e comprovação do lançamento, sendo suficientes para afastar a alegação de nulidade do Auto de Infração por ausência de requisitos de validade do lançamento ou por suposto cerceamento à garantia de ampla defesa.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, que a Autuada deu entrada em energia elétrica desacoberta de documento fiscal, nos meses de janeiro, abril e junho de 2018, tendo em vista que as notas fiscais de entrada existentes não acobertam toda a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento em contratos bilaterais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

Os diretores da Autuada ao tempo das infrações foram incluídos como Coobrigados pelo crédito tributário, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, cumpre explanar a respeito do funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica no Brasil. Trata-se de informações importantes ao entendimento do trabalho fiscal e da própria lógica do sistema elétrico, as quais foram retiradas do sítio institucional da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (www.ccee.org.br), especificamente dos artigos denominados “Visão Geral das Operações na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica” e “Procedimento de Comercialização PdC CO. 01 - CONTRATOS BILATERAIS”.

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

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando

com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria.

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

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

Por meio da Lei nº 9.648/98 e do Decreto nº 2.655/98, foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica. O MAE foi instituído pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado “Spot”), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no Setor Elétrico Brasileiro.

Durante os anos de 2003 e 2004, o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro, sustentado pelas Leis nº 10.847 e 10.848, de 15/03/01, e pelo Decreto nº 5.163 de 30/07/04.

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

A seguir são apresentados os papéis dos Agentes do Setor Elétrico Brasileiro, em conformidade com o Modelo vigente, implementado em 2004.

Geração

Os Agentes de Geração podem ser classificados em:

- Concessionários de Serviço Público de Geração: Agente titular de Serviço Público Federal delegado pelo Poder Concedente mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de Empresas para exploração e prestação de serviços públicos de energia elétrica, nos termos da Lei nº 8.987/95;

- Produtores Independentes de Energia Elétrica - PIE: são Agentes individuais ou reunidos em consórcio que recebem concessão, permissão ou autorização do Poder Concedente para produzir energia elétrica destinada à comercialização por sua conta e risco;

- Autoprodutores - AP: são Agentes com concessão, permissão ou autorização para produzir energia elétrica destinada a seu uso exclusivo, podendo comercializar eventual excedente de energia, desde que autorizado pela ANEEL.

A atividade de geração de energia elétrica apresenta um caráter competitivo, sendo que todos os Agentes de Geração podem vender energia tanto no Ambiente de Contratação Regulado como no Ambiente de Contratação Livre. Os geradores também possuem livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Transmissão

Tais Agentes são responsáveis por gerir as redes de transmissão, as quais consistem em vias de uso aberto, podendo ser utilizadas por qualquer outro Agente, que pagará tarifas pelo uso do sistema de transmissão (TUST) ou de distribuição (TUSD), conforme o caso.

A construção/operação de novas linhas de transmissão é objeto de leilão, no qual os agentes oferecem o lance pelo menor custo para instalação e manutenção da linha, cooperando para a modicidade tarifária do setor. Após a construção da linha, cabe ao Agente de Transmissão mantê-la disponível para uso, sendo ressarcido para isto, independentemente da quantidade de energia transportada através da linha de transmissão.

Distribuição

Os Agentes de Distribuição realizam atividades orientadas a serviços de rede e de venda de energia aos Consumidores Cativos com tarifas e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL. Com o novo modelo, os Distribuidores têm participação obrigatória no Ambiente de Contratação Regulado, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

Comercializadores

Os Agentes de Comercialização de energia elétrica compram energia mediante Contratos Bilaterais no Ambiente Livre, podendo vender energia aos Consumidores Livres, no próprio Ambiente de Contratação Livre (ACL), ou aos Distribuidores, por meio dos leilões do Ambiente de Contratação Regulado (ACR).

Importadores de Energia

São os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar importação de energia elétrica para abastecimento do mercado nacional.

Exportadores de Energia são os Agentes do setor que detêm autorização do Poder Concedente para realizar exportação de energia elétrica para abastecimento de países vizinhos.

Consumidores Cativos

São aqueles que só podem comprar energia elétrica da concessionária/permissionária que detém a concessão do serviço de distribuição de energia elétrica para a localidade na qual se encontra instalado, ficando submetido à tarifa e condições de fornecimento estabelecidas pela ANEEL.

Consumidores Livres

São os Consumidores que, atendendo os requisitos da legislação vigente, podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (Agentes de geração e Comercializadores) mediante livre negociação.

O modelo vigente do setor elétrico prevê que a comercialização de energia elétrica pode ser realizada em dois ambientes de mercado: Ambiente de Contratação Regulado (ACR) e Ambiente de Contratação Livre (ACL).

A contratação no Ambiente de Contratação Regulado é formalizada por contratos bilaterais regulados, denominados Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (CCEAR), celebrados entre Agentes Vendedores e Distribuidores que participam dos leilões de compra e venda de energia elétrica.

Já no Ambiente de Contratação Livre, há a livre negociação entre os Agentes Geradores, Comercializadores, Consumidores Livres, Importadores e Exportadores de energia, sendo os acordos de compra e venda de energia pactuados por Contratos Bilaterais (ou Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre - CCEAL).

Os CCEALs são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes, sem a participação da ANEEL ou da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Esses contratos são registrados na CCEE, sendo que o processo de registro consiste na informação dos montantes contratados e dos prazos envolvidos, não havendo necessidade de informar os preços acordados. Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira.

Os Agentes de Geração, sejam concessionários de serviço público de geração, produtores independentes de energia ou autoprodutores, assim como os comercializadores, podem vender energia elétrica nos dois ambientes, mantendo o caráter competitivo da geração. Tanto os contratos do Ambiente de Contratação Regulado como os do Ambiente de Contratação Livre são registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e servem de base para a contabilização e liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo. Os montantes totais contratados são liquidados bilateralmente pelos Agentes, fora do ambiente de operações da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e de acordo com condições contratuais específicas.

Uma alteração significativa está relacionada à forma de realização de Leilões de Energia, que aboliu o critério de maior preço e passou a utilizar o critério de menor tarifa, colaborando para a modicidade tarifária ao Consumidor Cativo.

Conforme disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 5.163/04, os Agentes vendedores devem apresentar 100% (cem por cento) de lastro para venda de energia e potência, constituído pela garantia física proporcionada por empreendimentos de geração próprios ou de terceiros, nesse caso, mediante contratos de compra de energia ou de potência.

Os Agentes de Distribuição e os Consumidores Livres também devem apresentar 100% (cem por cento) de cobertura contratual para o atendimento de seu mercado e consumo.

Por fim, esse modelo retomou a obrigatoriedade de todos os Agentes apresentarem 100% (cem por cento) da contratação efetuada, inclusive Consumidores Livres, havendo a possibilidade de aplicação de penalidades para quem não observasse esse item.

Ambiente de Contratação Regulada - ACR

Participam do Ambiente de Contratação Regulado: os Agentes Vendedores e Agentes de Distribuição de energia elétrica. Para garantir o atendimento aos seus mercados, os Agentes de Distribuição podem adquirir energia das seguintes formas, de acordo com o art. 13 do Decreto nº 5.163/04:

- leilões de compra de energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes e de novos empreendimentos de geração;
- geração distribuída, desde que a contratação seja precedida de chamada pública realizada pelo próprio Agente de Distribuição, contratação essa limitada ao montante de 10% (dez por cento) do mercado do distribuidor;
- usinas que produzem energia elétrica a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, contratadas na primeira etapa do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;
- Itaipu Binacional, no caso de agentes de distribuição, cuja área de concessão esteja localizada nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

Ambiente de Contratação Livre - ACL

No Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, Comercializadores, Importadores e Exportadores de energia elétrica, além dos Consumidores Livres. Neste ambiente, há liberdade para se estabelecer volumes de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por meio de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre (CCEALs).

Os Consumidores que optem por se tornarem livres, realizando a compra de energia por meio de contratos no Ambiente de Contratação Livre, devem ser Agentes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e estão sujeitos ao pagamento de todos os encargos, taxas e contribuições setoriais previstas na legislação.

Conforme descrito no § 2º do art. 49 do Decreto nº 5.163/04, esses consumidores podem manter parte da aquisição de sua energia de forma regulada junto à concessionária de distribuição, constituindo assim um Consumidor Parcialmente Livre.

Caso o Consumidor Livre queira retornar à condição de Cativo, deve informar essa decisão à Concessionária de Distribuição local com um prazo mínimo de cinco anos, sendo que esse prazo pode ser reduzido mediante acordo entre as partes.

Em 2004, com a implantação do Novo Modelo do Setor Elétrico, pela Lei nº 10.848/04, foi autorizada a criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, como sucessora do MAE, regulamentada pelo Decreto nº 5.177/04, sendo uma organização civil, de direito privado, sem fins lucrativos, congregando Agentes das categorias de Geração, Distribuição e Comercialização de energia elétrica.

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica é 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.

Todos os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes Compradores (Distribuidor, Consumidor Livre) e Agentes Vendedores (Gerador, Comercializador) devem ser registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, entretanto, a sua liquidação ocorre fora desse ambiente, por meio de emissão de fatura entre as partes.

As empresas geradoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidoras de energia elétrica registram na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica os montantes de energia contratada, assim como os dados de medição, para que, dessa forma, seja determinado quais as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado.

Considerando-se os contratos e os dados de medição registrados, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica contabiliza as diferenças entre o que foi produzido ou consumido e o que foi contratado; as diferenças positivas ou negativas são liquidadas ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), determinado semanalmente para cada patamar de carga (Leve, Média e Pesada) e para cada submercado (Norte, Nordeste, Sudeste/Centro-Oeste e Sul), tendo como base o Custo Marginal de Operação do sistema, limitado por um preço mínimo e por um preço máximo.

Em função da preponderância de usinas hidrelétricas no parque de geração brasileiro, são utilizados modelos matemáticos para o cálculo do PLD, que têm por objetivo encontrar a solução ótima de equilíbrio entre o benefício presente do uso da água e o benefício futuro de seu armazenamento, medido em termos da economia esperada dos combustíveis das usinas termelétricas.

A máxima utilização da energia hidrelétrica disponível em cada período é a premissa mais econômica, do ponto de vista imediato, pois minimiza os custos de combustível. No entanto, essa premissa resulta em maiores riscos de déficits futuros. Por sua vez, a máxima confiabilidade de fornecimento é obtida conservando o nível dos reservatórios o mais elevado possível, o que significa utilizar mais geração térmica e, portanto, aumento dos custos de operação.

Com base nas condições hidrológicas, na demanda de energia, nos preços de combustível, no custo de déficit, na entrada de novos projetos e na disponibilidade de equipamentos de geração e transmissão, o modelo de precificação obtém o despacho (geração) ótimo para o período em estudo, definindo a geração hidráulica e a geração térmica para cada submercado. Como resultado desse processo são obtidos os Custos Marginais de Operação (CMO) para o período estudado, para cada patamar de carga e para cada submercado.

O PLD é um valor determinado semanalmente para cada patamar de carga (leve, médio e pesado) com base no Custo Marginal de Operação (custo para se produzir o próximo MWh necessário ao sistema elétrico), limitado por um preço máximo e mínimo vigentes para cada período de apuração e para cada submercado.

Os preços máximo e mínimo são estabelecidos anualmente pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia, criada para regular o setor elétrico brasileiro.

O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas e liquidadas na CCEE, que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais (CCEALs).

Com base nas informações dos montantes contratados e dos montantes medidos, a contabilização é realizada e os montantes negociados no Mercado de Curto Prazo (também chamado “Mercado Spot”) são calculados. Dessa forma, pode-se dizer que o Mercado de Curto Prazo é o mercado das diferenças.

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirirão energia elétrica do conjunto dos vendedores, sem que haja uma relação direta entre comprador e vendedor. O Mercado de Curto Prazo assume posição de comprador e vendedor das sobras de energia aos agentes participantes do mercado. Assim, no Mercado de Curto Prazo são realizadas operações envolvendo os montantes de energia elétrica que não são objeto de contratos bilaterais.

O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada mediante critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo (PLD), vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia.

As transações realizadas no citado mercado, portanto, caracterizam-se como **operações de compra e venda de energia elétrica** ocorridas durante determinado período de apuração.

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente (devedora ou credora) no Mercado de Curto Prazo, resultando na Pré-Fatura individualizada. Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira mensal, no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos financeiros pelos Agentes.

O valor do crédito ou do débito a ser atribuído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica a um determinado Agente, em razão da venda ou da compra de energia elétrica em um determinado período de apuração, sofre os ajustes previstos pelas Regras do Mercado, homologadas pela ANEEL.

Os ajustes são condições impostas aos Agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. Assim, tais ajustes não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica.

Os ajustes são realizados por ocasião da contabilização das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo e variam conforme a caracterização do Agente como gerador, distribuidor/comercializador ou consumidor.

Tais ajustes são inseridos na Pré-Fatura juntamente com o valor dos créditos ou débitos correspondentes às operações de venda ou compra de energia elétrica realizadas pelos Agentes.

A Pré-Fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pois é ela quem realiza a liquidação, fazendo os pagamentos aos Agentes com posição credora e recebendo os valores dos Agentes com posição devedora.

Esse é, em resumo, o funcionamento do mercado em questão. Veja-se, então, o que ocorre na matéria tributária, em especial, no caso vertente.

Dos Questionamentos Alheios ao Conteúdo do Lançamento

Inicialmente, importante destacar que, apesar de a Peça de Defesa centrar-se em questionamentos relativos à liquidação **financeira** das sobras e déficits de energia elétrica no âmbito da CCEE, tal matéria **não é** objeto de análise no presente Auto de Infração.

O trabalho realizado pelo Fisco consiste em um levantamento quantitativo (das quantidades “**físicas**”, em MWh) das entradas, consumo e saídas de energia elétrica do Estabelecimento Autuado, no intuito de verificar se as operações foram acobertadas por documentos fiscais, como exige a legislação tributária (em relação a qualquer mercadoria, diga-se).

Os dados relativos às quantidades de sobras ou déficits (MWh), informados pela CCEE em seus relatórios, são utilizados no levantamento quantitativo apenas para verificação da **quantidade** de energia elétrica efetivamente consumida pelo Estabelecimento Autuado, para fins de confrontação com a documentação fiscal emitida.

Para efeitos de realização do levantamento quantitativo, não importa se foram cumpridas as obrigações principais 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:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCSD, o agente emitirá nota fiscal, modelo 55, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da nota de liquidação financeira ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor obtido considerando a regra do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

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

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

IV - destacar o ICMS.

Analisando detidamente a Peça Defesa, nota-se que ela reproduz, com pequenos ajustes, o conteúdo de impugnações já apresentadas em outros PTAs do mesmo Sujeito Passivo, como, por exemplo, o de nº 01.001503070-29.

Entretanto, ao contrário do que ocorre no presente lançamento, o PTA nº 01.001503070-29 efetivamente cuidava de lançamento relativo ao cumprimento das obrigações acessórias e principais relativas à liquidação financeira das sobras e déficits de energia na CCEE (estorno de crédito e falta de emissão nota fiscal relativa à liquidação).

Aparentemente, o conteúdo da impugnação anterior foi reutilizado de forma quase integral na Peça de Defesa apresentada, sem as devidas adaptações e alterações decorrentes da modificação da matéria objeto de fiscalização. No entanto, de comum entre os dois lançamentos, apenas o Sujeito Passivo e a mercadoria (energia elétrica).

Assim, por uma questão de coerência e celeridade, não se aprofundará em questionamentos relativos à liquidação financeira das sobras e déficits no âmbito da CCEE (já resumidos no tópico “Da Impugnação”), por serem estranhos ao lançamento.

Da Metodologia do Levantamento Quantitativo de Energia Elétrica

Saliente-se que, no âmbito da CCEE, **cada pessoa jurídica é um Agente**, englobando todos os seus estabelecimentos (pontos de consumo). Esses últimos são identificados individualmente nos relatórios mensais gerados, especialmente quanto ao consumo mensal e à sua participação no consumo total do Agente (percentual de carga do estabelecimento).

O trabalho do Fisco baseou-se na análise do Perfil do Agente “ANGLO MINAS RIO” (Anexo 1.3 – coluna “E”), que é formado por 3 (três) estabelecimentos da pessoa jurídica ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A, dentre os quais, o Estabelecimento Autuado, situado em Minas Gerais, identificado nos relatórios da CCEE como o ponto de consumo “**SE BOMBEAMENTO II**” (Anexo 1.3 – coluna “H”).

Os pressupostos adotados no levantamento quantitativo das operações com energia elétrica podem ser assim resumidos:

- a energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então, os estoques inicial e final serão sempre iguais a zero;

- o levantamento quantitativo é realizado mensalmente, tendo em vista que a legislação de regência exige apuração mensal das operações com energia elétrica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as informações relativas às entradas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores da Autuada e dos dados do Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica (PROINFA) constantes dos relatórios mensais emitidos pela CCEE;

- as informações de consumo apresentadas no levantamento quantitativo advêm dos relatórios mensais da CCEE, disponibilizados aos Fiscos estaduais e aos próprios Agentes;

- as informações relativas às saídas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada e dos relatórios mensais emitidos pela CCEE, no que tange à **quantidade** de energia elétrica que saiu do Estabelecimento para fins de liquidação;

- o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas à liquidação das sobras e déficits liquidados na CCEE não é objeto do presente trabalho. Utiliza-se no levantamento apenas a quantidade de energia elétrica liquidada.

O levantamento quantitativo das entradas, consumo e saídas de energia elétrica no estabelecimento da Autuada, como é cediço, constitui-se em uma simples apuração matemática relativa às quantidades entradas no estabelecimento (notas fiscais de aquisição), consumidas (relatórios da CCEE) e saídas (notas fiscais de venda).

Além disso, as **quantidades** de energia liquidadas na CCEE (adquirida em caso de déficit ou comercializada na hipótese de sobras), são utilizadas no levantamento quantitativo, independentemente do cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas à liquidação, como já visto.

O respaldo para utilização da técnica fiscal de levantamento quantitativo de mercadorias é dado pelo art. 194, inciso II, do RICMS/02:

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;

(...)

Para analisar os cálculos do levantamento quantitativo, tome-se como exemplo o mês de **janeiro de 2018**. O Anexo 1.2 demonstra que, nesse período, o Agente “ANGLO MINAS RIO” adquiriu **83.695,489 MWh** de energia elétrica, somados os contratos bilaterais e as alocações do PROINFA (coluna “O” – linhas “194 a 201”).

Observando as colunas “R” (“Participação %”) e “S” (“Carga Medida MWh”) do Anexo 1.3, depreende-se que o **consumo** total do Agente nesse mês (somatório dos 3 pontos de consumo) foi de **69.903,581 MWh** (1.593,802 + 62.571,602 + 5.738,177), sendo que o consumo do Estabelecimento Autuado (ponto de consumo “SE BOMBEAMENTO II”) foi de **5.738,177 MWh**, representando aproximadamente **8,21%** (exatos 8,20870231%) do consumo total desse Agente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelas regras da CCEE, o Agente tem 45 (quarenta e cinco) dias para tentar comercializar a energia elétrica não utilizada diretamente com outros consumidores livres que tenham consumido mais energia do que haviam contratado no mesmo período. Findo esse prazo, a energia ainda não comercializada será liquidada na CCEE, pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), junto com os encargos devidos em relação à energia efetivamente consumida.

Pelas regras da CCEE, o Agente tem 45 (quarenta e cinco) dias para tentar comercializar a energia elétrica não utilizada diretamente com outros consumidores livres que tenham consumido mais energia do que haviam contratado no mesmo período. Findo esse prazo, a energia ainda não comercializada será liquidada na CCEE, pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), junto com os encargos devidos em relação à energia efetivamente consumida.

O Anexo 1.4 demonstra que, nesse período, o Agente **vendeu** a maioria da energia elétrica não consumida a outros consumidores livres, firmando 3 (três) contratos bilaterais, nos quais foram comercializados um total de **9.416,000 MWh** (coluna “O” – linhas “115 a 117”).

Assim, ainda restou ao Agente uma sobra de **4.375,908 MWh** (83.695,489 – 69.903,581 – 9.416,000) de energia elétrica adquirida e não consumida, que teve sua saída efetivada por meio de liquidação na CCEE, pelo PLD, operação essa que, reitere-se, não está sendo objeto de verificação de regularidade fiscal no presente trabalho.

Nesse último caso interessa saber, apenas, que essa **quantidade** de energia elétrica saiu dos estabelecimentos (pontos de consumo) do Agente, na proporção de seus percentuais de carga. Dessa forma, da quantidade de energia liquidada como sobra na CCEE (4.375,907 MWh), aproximadamente 8,21% consideram-se saídos do Estabelecimento Autuado, ou seja, **359,205 MWh** (4.375,907 x 0,0820870231). Essa quantidade também será utilizada no levantamento quantitativo de energia elétrica do Estabelecimento Autuado.

Para acobertar a entrada de energia elétrica no Estabelecimento Autuado foi emitida a Nota Fiscal nº 14.215, referente a **7.440,000 MWh** (Anexo 1.7 – linha “3”). Além disso, foram alocados para esse mesmo estabelecimento **87,070 MWh** de energia elétrica do PROINFA, para a qual não há emissão de nota fiscal de entrada (Anexo 1.6 – célula “O8”).

Para acobertar a saída de energia elétrica, o Estabelecimento Autuado emitiu a Nota Fiscal nº 1.809, referente a **1.897,200 MWh** (Anexo 1.8 – linha “6”) comercializados diretamente com outro consumidor livre.

Esses são os valores utilizados no levantamento quantitativo realizado pelo Fisco, como se pode ver na linha “2” do Anexo 1.9, tendo sido apurada uma entrada desacobertada de **385,497 MWh** no Estabelecimento Autuado (célula “G2”).

Considerando que o valor médio de entrada do MWh no período foi de **R\$ 260,76** (Anexo 1.9 – célula “H2”), o Fisco apurou uma base de cálculo de entrada desacobertada de **R\$ 100.520,72** (célula “K2”), que resultou em recolhimento a menor de ICMS no valor de **R\$ 18.093,73** (célula “L2”).

Destaque-se que o critério de valoração das quantidades de energia elétrica desacobertada apuradas no levantamento está descrito à pág. 02 do “Relatório Fiscal”, correspondendo “...à média ponderada dos preços de aquisição de energia elétrica em cada período, ou na ausência destes, ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), divulgado mensalmente pela CCEE.”. No presente caso, foram utilizados os dois critérios, como pode ser visto nas colunas “H” e “I” do Anexo 1.9.

Por fim, no Anexo 1.10 – “DCT”, foram apuradas as multas de revalidação e isolada (colunas “C” e “D”, respectivamente), conforme os critérios definidos na legislação.

Do exposto, conclui-se que o procedimento realizado pela Fiscalização não resulta em exigências indevida de obrigações acessórias ou cobrança em duplicidade do imposto incidente sobre a energia elétrica, como se afirma na Peça de Defesa.

As exigências de ICMS e penalidades têm origem na parcela da energia elétrica adquirida pelo Estabelecimento Autuado sem acobertamento de nota fiscal de entrada, conforme apurado no levantamento quantitativo anteriormente detalhado.

Entretanto, o lançamento referente ao mês de abril de 2018 demanda um reparo metodológico.

Em princípio, ressalte-se que as notas fiscais relativas ao fornecimento de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre (ACL) são emitidas no **mês seguinte** ao do efetivo consumo. Assim, as notas fiscais que acobertam as entradas da energia elétrica consumida em abril de 2018 foram emitidas em maio de 2018.

Seguindo essa premissa, em 03/05/18 o Agente “COMERC COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA LTDA.” emitiu a Nota Fiscal nº 44.548, relativa ao fornecimento de **174,251 MWh** para o Estabelecimento Autuado, relativos ao mês de abril de 2018.

Entretanto, essa nota fiscal **não foi escriturada** no livro Registro de Entradas da Autuada, como se pode ver pela expressão “NÃO REGISTRADA”, constante da célula “A7” do Anexo 1.7.

Compulsando os autos, nota-se que ao realizar o levantamento quantitativo, o Fisco considerou acobertada uma determinada entrada de energia elétrica somente quando a nota fiscal correspondente foi **registrada** na escrituração fiscal. Como consequência, esses 174,251 MWh não foram incluídos na coluna relativa às entradas acobertadas do levantamento, como se pode ver na célula “B3” do Anexo 1.9, que está zerada.

Como consequência, o “Saldo” (resultado) do levantamento quantitativo foi uma entrada desacobertada de **173,452 MWh**, como se pode ver na célula “G3”, que apresenta o valor “-173,452”.

No entanto, a ausência de escrituração da Nota Fiscal nº 44.548 no livro Registro de Entradas não tem o efeito de tornar a operação desacobertada, como entendeu o Fisco. De fato, trata-se de descumprimento de obrigação acessória (deixar de escriturar todos os documentos fiscais de entrada e saída de mercadorias), que pode

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeitar o infrator à Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso I, da Lei nº 6.763/75, mas não ao desacobertamento da operação:

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:

I - por faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, conforme definido em regulamento - 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

(...)

Por essa razão, o crédito tributário deve ser reformulado, de forma que o levantamento considere como acobertada a entrada dos 174,251 MWh de energia elétrica constantes da Nota Fiscal nº 44.548, de 03/05/18, com as consequentes exclusões de ICMS e penalidades.

Nas demais competências, em razão da inexistência de notas fiscais emitidas e não escrituradas, restam corretos os cálculos realizados pela Fiscalização.

A Defesa alega que a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 deve ser cancelada, por ser inadequada à hipótese de falta de emissão de nota fiscal de entrada. Acrescenta que tal acusação fiscal possui Penalidade Isolada específica, prevista no inciso XXVIII do mesmo art. 55.

No entanto, razão não lhe assiste.

A Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXVIII, tem por objeto situação excepcional, na qual a obrigação de emitir o documento fiscal referente à operação não é do remetente da mercadoria (que é a regra geral no ICMS), mas sim do destinatário, que deverá fazê-lo na forma e prazo previstos na legislação, em observância à obrigação contida no art. 16, inciso VI, da Lei nº 6.763/75:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e **emitir documentos fiscais na forma regulamentar;**

(Destacou-se)

Caso o destinatário não emita o documento fiscal de entrada exigido pela legislação, dará ensejo à aplicação da Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVIII, 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:

(...)

XXVIII - por **deixar de emitir nota fiscal referente a entrada de mercadoria, no prazo e nas**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

hipóteses previstos na legislação tributária - 10% (dez por cento) do valor da operação.

(Destacou-se)

Entretanto, o lançamento em análise cuida de situação diversa, na qual a obrigação de emitir o documento fiscal é de quem dá saída à mercadoria, cabendo ao destinatário o dever de exigir desse remetente a nota fiscal correspondente à operação, nos termos do art. 16, inciso VII, da Lei nº 6.763/75:

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e **exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação** realizada.

(Destacou-se)

Ao receber a mercadoria desacompanhada de documento fiscal, o destinatário (Estabelecimento Autuado) incorre na conduta especificada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, qual seja, “*receber mercadoria desacompanhada de documento fiscal*”. Observe-se:

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 **desacompanhada 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:

Portanto, tendo o Estabelecimento Autuado recebido energia elétrica desacompanhada do correspondente documento fiscal, correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (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 efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Saliente-se que as multas de revalidação e isolada exigidas pela Fiscalização no presente lançamento constituem-se em ato vinculado (conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelece o art. 142 do CTN), estando em plena consonância com a legislação vigente, inclusive observando o limitador máximo existente no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no que tange à penalidade isolada (coluna “D” do Anexo 1.10), como já visto.

Decisões recentes do Judiciário corroboram o caráter não confiscatório das multas de revalidação e isolada:

EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA. MAJORAÇÃO DO TRIBUTO VIA DECRETO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTE DO ÓRGÃO ESPECIAL. MULTA. CABIMENTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

- CONSOANTE ENTENDIMENTO FIRMADO POR ESTE TRIBUNAL EM SEDE DO JULGAMENTO DO INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.0000.16.063296-4/007, A UTILIZAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA NÃO CONSTITUI MAJORAÇÃO DE TRIBUTO POR DECRETO, NÃO OFENDENDO, PORTANTO, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

- AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA TÊM PREVISÃO LEGAL (ART. 55, VII, E 56, II, § 2º, DA LEI 6.763/75), E NÃO VIOLAM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DO NÃO CONFISCO. POSSUEM NATUREZA E FUNÇÃO PUNITIVAS, OBJETIVANDO, EM TESE, COIBIR A INADIMPLÊNCIA E GARANTIR A INTEIREZA DA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA.

- RECURSO NÃO PROVIDO.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.16.063296-4/003, RELATOR(A): DES.(A) WANDER MAROTTA, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 06/09/0018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 10/09/2018).

(...)

Assim, as penalidades exigidas estão legalmente embasadas, não se vislumbrando qualquer desproporção em seus valores ou o caráter confiscatório alegado pelos Impugnantes.

Por fim, a Defesa alega que os Coobrigados devem ser excluídos do polo passivo, por ausência de motivação ou descrição de condutas que justifiquem sua responsabilização solidária, não estando cumpridos os requisitos da legislação para tal medida.

A relação de Coobrigados pelo crédito tributário pode ser vista nos autos do e-PTA, tanto às págs. 01/02 do documento “AI”, quanto no anexo à Manifestação Fiscal denominado “Anexo A - Sócios AA”, que também contém o período em que cada um deles foi diretor da empresa.

A inclusão dos diretores no polo passivo da obrigação tributária encontra-se correta e devidamente tipificada no Auto de Infração, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e do art. 135, inciso III, do CTN, em decorrência dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fatos constatados na presente ação fiscal (dar entrada em mercadoria desacobertada de documento fiscal):

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São **solidariamente responsáveis** pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

CTN

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

Assim, quando existe infração à lei tributária, há responsabilidade solidária dos administradores da empresa (diretores), na dicção do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, supra, que tem o mesmo alcance do art. 135, inciso III, do CTN.

Desse modo, respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame os diretores, que são aqueles que efetivamente participam das deliberações e dos negócios da empresa e, no caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, consistentes em dar entrada em mercadoria desacobertada de documento fiscal, com conseqüente falta de recolhimento do ICMS relativo a tais operações.

Saliente-se que, no caso da presente atuação, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos referidos Coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando do recebimento de energia elétrica sem documento fiscal.

Conclui-se, portanto, que está correta a inclusão dos Coobrigados no polo passivo da autuação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para considerar como acobertada a entrada da energia elétrica constante da Nota Fiscal nº 44.548, não escriturada no livro Registro de Entradas, com as consequentes exclusões de ICMS e penalidades, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Relator) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que ainda, excluam os Coobrigados. Designado relator o Conselheiro Paulo Levy Nassif (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2022.

Paulo Levy Nassif
Relator designado

Danilo Vilela Prado
Presidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.198/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001855510-15
Impugnação: 40.010151688-08
Impugnante: Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A
IE: 572740544.03-40
Coobrigados: Aldo Aparecido de Souza Júnior
CPF: 264.544.068-14
Ana Cristina Sanches Noronha
CPF: 034.739.946-00
Carlos Alberto Hilario de Andrade
CPF: 881.219.767-15
Dirk Renier Swart
CPF: 236.867.478-04
Ivan de Araújo Simões Filho
CPF: 485.145.605-06
Ruben Marcus Fernandes
CPF: 769.976.346-72
Proc. S. Passivo: JOAO MANOEL MARTINS VIEIRA ROLLA/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, 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.

Segundo o artigo 146, inciso III da Constituição da República, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Cumprindo esse comando, o art. 135 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

CTN

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

Observamos que as citadas normas, ao disciplinarem o instituto da responsabilidade tributária, limitam sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Estamos, então, diante da hipótese de responsabilização decorrente de uma conduta ilícita por parte de pessoas que possuem poderes especiais na dinâmica da pessoa jurídica autuada.

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do Código Tributário Nacional, se faz necessária a conjugação de dois elementos, que devem ser demonstrados nos autos pelo Fisco:

- a) os sócios, diretores, gerentes ou representantes devem praticar atos de gestão; e
- b) o inadimplemento da obrigação tributária deve decorrer de atos contrários à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Nesse cenário, entendo que não há nos autos qualquer comprovação acerca desses dois elementos. A Fiscalização não demonstrou qualquer conduta dolosa dos gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Pelo exposto, não tendo a Fiscalização feito provas acerca da conduta dolosa do gestor na prática de ato ilícito, deve-se concluir pela exclusão do Coobrigado do polo passivo do lançamento.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2022.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**

CCMIG