

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

Acórdão: 24.235/22/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001854709-02  
Impugnação: 40.010151679-92  
Impugnante: Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A  
IE: 572740544.02-60  
Coobrigados: Alberto Carvalho Vieira Júnior  
CPF: 875.284.366-15  
Aldo Aparecido de Souza Júnior  
CPF: 264.544.068-14  
Ana Cristina Sanches Noronha  
CPF: 034.739.946-00  
Arthur Dominique Liacre  
CPF: 233.131.878-62  
Carlos Alberto Hilario de Andrade  
CPF: 881.219.767-15  
Dirk Renier Swart  
CPF: 236.867.478-04  
Luiz Felipe Ferreira Calfa  
CPF: 082.217.057-48  
Rodrigo Alvarenga Vilela  
CPF: 704.587.586-04  
Ruben Marcus Fernandes  
CPF: 769.976.346-72  
Thavashan Perumal  
CPF: 061.266.997-18  
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.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - ELEIÇÃO ERRÔNEA.** Constatada a inclusão errônea de um dos Sujeitos Passivos, uma vez que não detinha poder de gerência quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

**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. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as 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.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, que a Autuada deu entrada em energia elétrica desacobertada de documento fiscal no mês de novembro de 2016, 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.

Inconformados, os Autuados apresentam, nos autos do e-PTA, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao lançamento realizado, às págs. 20/43.

A Fiscalização se manifesta (págs. 401/422) e acatando parcialmente as razões da Defesa, retifica o crédito tributário (págs. 425/426), nos termos dos documentos denominados “DCT.pdf”, “Termo de reformulação” e “Anexo 1 – Detalhe REFORM”, todos incluídos e-PTA, no grupo “Reformulação do Lançamento”.

Ao analisar a impugnação, a Fiscalização constatou incorreções no crédito tributário relacionadas à quantidade de energia elétrica adquirida em cada período de apuração, em razão de o fornecedor da mercadoria ter emitido notas fiscais de saída dentro do próprio mês de consumo, o que induziu a Fiscalização a acreditar que se tratavam de notas fiscais relativas aos meses anteriores aos corretos, posto que por determinação da legislação relacionada ao tema (Resolução Normativa ANEEL nº 414/10), tais documentos fiscais devem ser emitidos no mês subsequente ao do consumo.

Destaque-se que a emissão de notas fiscais de fornecimento de energia dentro do mês em que ocorreu o consumo é a prova irrefutável de que as regras do § 2º e 3º do art. 53-E do Anexo IX do RICMS/02 não eram cumpridas pela Autuada. Tais dispositivos estabelecem que o Agente Fornecedor deve emitir as notas fiscais de acordo com a **real distribuição de cargas informada pelo Agente Consumidor**.

Como o período de faturamento só é finalizado à meia noite do último dia do mês de consumo, é logicamente impossível que o Agente Consumidor (no caso, a Autuada) consiga informar os percentuais de carga corretos de seus pontos de consumo em momento anterior ao primeiro dia do mês subsequente ao do consumo.

Por conseguinte, as competências de entrada da energia elétrica foram corrigidas, o que levou às seguintes modificações nas exigências fiscais:

- Novembro de 2016: **aumento** no valor do crédito tributário.

As alterações no crédito tributário podem ser vistas em detalhes na planilha “Anexo 1 – Detalhe REFORM”, que traz novas versões dos seguintes anexos da planilha “Levantamento Quantitativo EE” original (as alterações estão destacadas em amarelo na planilha relativa à reformulação):

- **Anexo 1.7 – NF Fornecedor de EE** – que na planilha referente à reformulação passou a ser denominada como “*Anexo 1.1 – NF Fornecedor de EE*”;
- **Anexo 1.10 – LQ EE** – que na planilha referente à reformulação passou a ser denominada como “*Anexo 1.2 – LQ EE Reformulado*”;
- **Anexo 1.11 – DCT** – que na planilha referente à reformulação passou a ser denominada como “*Anexo 1.3 – DCT Reformulado*”.

Como consequência, após a reformulação, as exigências relativas à acusação fiscal de entrada de energia elétrica desacompanhada de documentação fiscal foram majoradas.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação (págs. 476/479), incluindo nos autos o documento “Manifestação à reformulação”, reiterando trechos da impugnação inicial.

A Fiscalização, em manifestação incluída como anexo nos autos do e-PTA (págs. 454/475 e 480), refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em despacho de págs. 481/482, certifica que o e-PTA em epígrafe é complementar ao e-PTA nº **01.001854248-97**, por serem resultantes da mesma ação fiscal e versarem sobre as mesmas matérias, tendo sido gerados separadamente por motivo de ordem operacional.

Assim, o rito procedimental será definido de acordo com o somatório dos valores dos referidos e-PTA(s), enquadrando-se nas disposições do § 2º do art. 150 do citado regulamento:

RPTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. O rito sumário aplica-se ao:

(...)

§ 2º Na hipótese de PTA complementar, o rito procedimental será definido considerando-se o somatório de seu valor e do valor do PTA originário.

Considerando, então, que o e-PTA originário já se encontra enquadrado no rito ordinário, verifica-se que o e-PTA em análise, complementar ao e-PTA originário, deve ser convertido ao rito ordinário e encaminhado para parecer da Assessoria do CCMG.

Na sequência, a Assessoria do CCMG, emite o Parecer de págs. 483/506.

Todavia, após a sessão de julgamento do presente ePTA, os procuradores da Autuada, conforme documento de pág. 509, relatam que consta documento estranho ao presente processo, no que diz respeito ao referido Parecer de págs. 483/506, solicitando a sua correção.

Assim, em despacho de págs. 510/511, o Presidente do CCMG, por não vislumbrar prejuízo às partes, decide pela juntada aos autos, do Parecer correto, o qual é cumprido às págs. 512/537.

Portanto, conforme Parecer de págs. 512/537, a Assessoria do CCMG opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pela Fiscalização e, ainda, para excluir o Coobrigado Carlos Alberto Hilário de Andrade, que não possuía poderes de gestão no período autuado.

---

### ***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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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 – REG C170** – Relação de Notas Fiscais de entrada de energia elétrica escrituradas no Registro C170 do arquivo eletrônico SPED/EFD da Autuada;
- **Anexo 1.10 – LQ EE** – levantamento quantitativo das operações com energia elétrica, baseado nas informações de compra (CCEALs e PROINFA), contabilização, vendas e consumo;
- **Anexo 1.11 – DCT** – Demonstrativo do Crédito Tributário, com identificação das parcelas relativas ao ICMS e às multas.

Tais documentos contém 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 desacobertada de documento fiscal no mês de novembro de 2016, 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](http://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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Déficit - 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 § 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 débitos

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” (coluna “*Comprador*” do “Anexo 1.2 – Compra EE CCEE”), 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 “ANGLO MINAS RIO - RB” (coluna “*Pontos de Consumo*” do “Anexo 1.3 – Consumo CCEE”).

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;
- 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 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;

(...)

#### Da Acusação Fiscal de Entradas Desacobertadas

Para demonstrar a correção da metodologia utilizada pela Fiscalização no levantamento quantitativo, tomar-se-á o período autuado (**novembro de 2016**) para fins de detalhar os cálculos realizados.

Analisando os anexos do lançamento, nota-se que nesse período o Agente “ANGLO MINAS RIO” adquiriu **103.209,860 MWh** de energia elétrica, somados os contratos bilaterais e as alocações do PROINFA (coluna “Energia (MWh)” do Anexo 1.2 – linhas “82” a “89”).

Observando as colunas “Participação (%)” e “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 **65.115,205 MWh** (1.552,032 + 56.583,372 + 6.979,801), sendo que o consumo do Estabelecimento Autuado foi de **56.583,372 MWh** (ponto de consumo “ANGLO MINAS RIO – RB” – linha “33” do mesmo Anexo 1.3), representando aproximadamente **86,90%** (exatos 86,89732614%) do consumo total desse Agente.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Anexo 1.4 demonstra que nesse período, o Agente **vendeu** parte da energia elétrica não utilizada para outros consumidores livres (coluna “Comprador” – linhas “44” a “48”), tendo sido comercializados **31.126,000 MWh** (Coluna “Energia (MWh)” – linhas “44” a “48”).

Assim, ainda restou ao Agente uma sobra de **6.968,655** (+ 103.209,860 – 65.115,205 – 31.126,000) de energia elétrica adquirida e não consumida (Anexo 1.5 – coluna “Contabilização do Agente” – linha “12”), que teve sua saída efetivada por meio de liquidação na CCEE, pelo PLD, operação essa que, reitere-se, não está sendo objeto de verificação quanto à 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 (6.968,655 MWh), aproximadamente 86,90% consideram-se saídos do Estabelecimento Autuado, ou seja, **6.055,575 MWh** ( $6.968,655 \times 0,8689732614$ ), valor esse que foi utilizado no levantamento quantitativo de energia elétrica do Estabelecimento Autuado.

Como pode ser visto nas linhas “26” e “28” da coluna “Quantidade Comercial” da aba “Anexo 1.1 – NF Fornecedor de EE” da planilha “Anexo 1 – Detalhe REFORM” (que alterou o Anexo 1.7 da planilha “Levantamento Quantitativo EE”), para acobertar a entrada de energia elétrica no Estabelecimento Autuado em novembro de 2016 foram emitidas as seguintes Notas Fiscais, totalizando **73.759,370 MWh:**

- NF 13.017 – Duke Energy Internacional Ger SA – QTD: **18.072,640 MWh;**

- NF 67.150 – CEMIG Geração e Transmissão SA – QTD: **55.686,730 MWh;**

Além disso, também foram alocados para esse mesmo estabelecimento **913,584 MWh** de energia elétrica do PROINFA, para a qual não há emissão de nota fiscal de entrada (Anexo 1.6 – coluna “Energia do PROINFA Alocada à CARGA (MWH)” – linha “12”).

Por outro lado, para acobertar a saída de energia elétrica, o Estabelecimento Autuado emitiu as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 11.846, 11.847 e 11.887, relativas a um total de **18.000,000 MWh** (Anexo 1.8 – linhas “4” a “6”) não utilizados no estabelecimento no período, que foram comercializados diretamente com outros consumidores livres.

Esses são os valores utilizados no levantamento quantitativo realizado pelo Fisco para novembro de 2016, como se pode ver na linha “2” do “Anexo 1.2 – LQ EE Reformulado” da planilha “Anexo 1 – Detalhe REFORM”, tendo sido apurada uma entrada desacobertada de **5.965,993 MWh** no Estabelecimento Autuado (linha “2” da coluna “SALDO (MWh)”).

Considerando que o valor médio de entrada do MWh no período foi de **R\$ 235,58** (linha “2” da coluna “PREÇO MÉDIO ARBITRADO – ENTRADAS (R\$)” da aba “Anexo 1.2 – LQ EE Reformulado” da planilha “Anexo 1 – Detalhe REFORM”), o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco apurou uma base de cálculo de entrada desacobertada de **R\$ 1.405.455,97**, que resultou em recolhimento a menor de ICMS no valor de **R\$ 252.982,08**, como pode ser visto na coluna “*ICMS ENTRADA DESACOBERTADA (R\$)*” da mesma planilha.

Destaque-se que o critério de valoração das quantidades de energia elétrica desacobertada apuradas no levantamento foi o “*Preço médio ponderado do MWh registrado nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica, com ICMS incluso (Anexo 1.1).*”, como consta do rodapé da aba “1.2 – LQ EE Reformulado” da mesma planilha “Anexo 1 – Detalhe REFORM”.

Por fim, na aba “Anexo 1.3 – DCT Reformulado” foram apuradas as multas de revalidação e isolada referentes ao período autuado, após a reformulação do crédito tributário (tabela “LANÇAMENTO REFORMULADO – linhas “26” a “32”), conforme os critérios definidos na legislação e detalhados em legendas na parte inferior da própria planilha.

De todo o exposto, conclui-se que o procedimento realizado pela Fiscalização não resulta em exigência 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 respectivas 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.

Portanto, 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.

Conclui que o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal foi incluído na Lei nº 6.763/75 somente em 28/12/17, não podendo ser aplicado a fatos geradores ocorridos em novembro de 2016.

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Quanto à retroação dos efeitos do § 2º, inciso I do art. 55, importante destacar que o dispositivo em comento, na redação vigente a partir de 28/12/17, contém norma que **limita** a penalidade isolada prevista nesse artigo a **duas vezes** o valor do imposto incidente na operação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(Destacou-se)

Saliente-se que o dispositivo já existia ao tempo dos fatos geradores. Entretanto, na redação vigente àquela época, a limitação da penalidade era a **duas vezes e meia** o valor do imposto incidente na 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:

(...)

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

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

(Destacou-se)

Assim, a norma atualmente vigente é mais benéfica aos Sujeitos Passivos, razão pela qual poderá retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

CTN

**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

(Destacou-se)

Portanto, correta a aplicação do limitador do § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, na redação vigente a partir de 28/12/17, por se tratar de norma mais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

benéfica aos Sujeitos Passivos, em consonância com o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

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 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.

#### Do Pedido de Exclusão dos Coobrigados

A Defesa alega que os Coobrigados devem ser excluídos do polo passivo, quatro deles por não terem exercido a administração/diretoria da sociedade no período atuado e, todos eles, por ausência de motivação ou descrição de condutas que justifiquem sua responsabilização solidária, não estando cumpridos os requisitos da legislação para tal medida.

Anexa aos autos do e-PTA o documento “Períodos mandatos”, que contém as alterações no contrato social da Autuada, inclusive no que tange aos atos relativos à modificação do quadro de diretores da empresa e respectivos registros na junta comercial.

Com base nesse documento, afirma que os Coobrigados THAVASHAN PERUMAL, LUIZ FELIPE FERREIRA CALFA, RODRIGO ALVARENGA VILELA E ALBERTO CARVALHO VIEIRA JÚNIOR já haviam deixado de ser diretores da Autuada em novembro de 2016, razão pela qual não poderiam responder solidariamente pelos créditos tributários desse período.

No entanto, razão não lhe assiste.

Analisando o documento apresentado pela Defesa, nota-se que os atos de renúncia desses 4 (quatro) Coobrigados foram apresentados na Assembleia Geral Extraordinária realizada em **28/10/16**, como consta da Ata de tal assembleia (págs. 175/176).

Conforme se lê no “Termo de Autenticação – Registro Digital” da Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG (págs. 211/212 do documento “Períodos mandatos”) a Ata assinada foi apresentada ao registro mercantil em **05/12/16**, mediante Protocolo nº 166784419, tendo sido o Registro deferido em **12/12/16**, com o número 6136348.

De acordo com os arts. 32 e 36 da Lei nº 8.934/94, que dispõem sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, para que produzam efeitos desde a data de sua assinatura, as alterações nos documentos constitutivos de empresas mercantis devem ser levadas a registro no prazo de **até 30 (trinta) dias** após a sua assinatura. Caso o protocolo ocorra fora desse prazo, **as alterações só produzirão efeitos a partir do deferimento do registro.**

Observe-se as normas citadas:

Lei nº 8.934/94

**Art. 32.** O registro compreende:

(...)

II - O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, **alteração**, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

(...)

**Art. 36.** Os documentos referidos no inciso II do art. 32 **deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.**

(...)

(Destacou-se)

Desse modo, como se passaram mais de 30 (trinta) dias entre a data de assinatura da Ata que alterou o quadro societário da empresa (28/12/16) e a data de apresentação desse documento para arquivamento na JUCEMG (05/12/16), a saída desses quatro diretores da gestão da Autuada só produz **efeitos a partir de 12/12/16** (data da concessão do registro e arquivamento), razão pela qual deve ser afastado o argumento de que eles não respondem como diretores durante o período autuado, qual seja, novembro de 2016.

Apesar de não ter havido questionamento por parte da Defesa, nota-se que na mesma Assembleia Geral Extraordinária de 28/10/16 foi analisado e aprovado o “Termo de Posse” do Coobrigado CARLOS ALBERTO HILÁRIO DE ANDRADE (pág. 40 do documento “Períodos Mandatos”).

Destaque-se que as regras de eficácia contidas nos arts. 32 e 36 da Lei nº 8.934/94 aplicam-se igualmente às hipóteses de **entrada** ou de saída de diretores na empresa.

Assim, apesar de o “Termo de Posse” do Coobrigado CARLOS ALBERTO como diretor da Autuada ter sido assinado em 12/09/16 e aprovado em assembleia no dia 28/10/16, fato é que esse documento de alteração só foi apresentado a registro no dia 05/12/16, portanto, mais de 30 (trinta) dias após a sua assinatura. Por essa razão, ele só produz efeitos **a partir de 12/12/16**, data em que foi deferido o seu registro e arquivamento, conforme regra do art. 36 supratranscrito.

Como a autuação diz respeito a fatos geradores ocorridos em **novembro de 2016**, o Coobrigado CARLOS ALBERTO HILÁRIO DE ANDRADE deve ser excluído do polo passivo, por não possuir poderes de administração e gestão da Autuada durante o período em que as infrações ocorreram.

À exceção do Coobrigado CARLOS ALBERTO, a inclusão dos demais 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e do art. 135, inciso III, do CTN, em decorrência dos 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 demais 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 demais 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, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 425/426 e, ainda, para excluir o Coobrigado Carlos Alberto Hilário de Andrade, que não possuía poderes de gestão no período autuado, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para, ainda, excluir os outros Coobrigados. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Hélio Victor Mendes Guimarães e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 10 de maio de 2022.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente / Relatora**

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

---

Acórdão: 24.235/22/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001854709-02  
Impugnação: 40.010151679-92  
Impugnante: Anglo American Minério de Ferro Brasil S/A  
IE: 572740544.02-60  
Coobrigados: Alberto Carvalho Vieira Júnior  
CPF: 875.284.366-15  
Aldo Aparecido de Souza Júnior  
CPF: 264.544.068-14  
Ana Cristina Sanches Noronha  
CPF: 034.739.946-00  
Arthur Dominique Liacre  
CPF: 233.131.878-62  
Carlos Alberto Hilario de Andrade  
CPF: 881.219.767-15  
Dirk Renier Swart  
CPF: 236.867.478-04  
Luiz Felipe Ferreira Calfa  
CPF: 082.217.057-48  
Rodrigo Alvarenga Vilela  
CPF: 704.587.586-04  
Ruben Marcus Fernandes  
CPF: 769.976.346-72  
Thavashan Perumal  
CPF: 061.266.997-18  
Proc. S. Passivo: JOÃO 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o art. 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:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gestores no desempenho de suas funções, requisito indispensável à inclusão no polo passivo da relação tributária.

Ademais, a questão aqui tratada, apesar de ser pacífica na jurisprudência deste Conselho, é controversa no âmbito judicial, contando com posicionamentos favoráveis ao contribuinte. Tendo em vista que, nos termos da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, importa concluir que, naqueles casos em que a questão seja judicialmente controvertida, não se caracteriza a conduta típica, proibida pelo ordenamento jurídico que é requisito para responsabilização de gestores.

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

**Sala das Sessões, 10 de maio de 2022.**

**Thiago Álvares Feital  
Conselheiro**