

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.518/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000180865-76  
Impugnação: 40.010133220-52  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda  
IE: 313616449.28-82  
Coobrigado: Praxair Holding Latinoamerica, SL  
CNPJ: 05.463225/0001-06  
Proc. S. Passivo: João Marcos Colussi/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – FALTA DE PREVISÃO LEGAL - ELEIÇÃO ERRÔNEA – EXCLUSÃO.** Exclusão da Coobrigada Praxair Holding Latinoamerica, SL por não se encontrarem nos autos documentos que contenham elementos fático-jurídicos justificadores de sua inclusão no polo passivo.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo (MCP), quando em posição devedora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, ao amparo da não incidência. Os créditos devem ser estornados nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS – REGISTRO DE ENTRADA E DE SAÍDA.** Constatada a falta de registro nos livros Registro de Entradas (LRE) e Registro de Saídas (LRS) de notas fiscais de aquisição e venda de energia elétrica emitidas no exercício de 2011, contrariando o disposto no art. 166 do Anexo V do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - BASE DE CÁLCULO - DESTAQUE A MENOR.** Constatado que a Autuada consignou em documentos fiscais de entrada e de saída de energia elétrica, base de cálculo diversa da prevista na legislação. As notas fiscais foram

emitidas em valores que divergem da liquidação das diferenças do Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), em contrariedade ao disposto no art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, no período de janeiro a março de 2011 e em 100% (cem por cento) no período de abril a dezembro de 2011, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – ERRO NO CAMPO OPERAÇÃO REALIZADA.** Constatada a emissão de notas fiscais eletrônicas referentes à liquidação das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) com erro no campo referente ao código do tipo de operação realizada (0-Entrada ou 1-Saída). Correta a exigência da Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “g” do RICMS/02, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - NOTA FISCAL DE ENTRADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se falta de emissão de notas fiscais de entrada correspondentes às operações de aquisição de energia elétrica realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Infração caracterizada nos termos do art. 53-F, inciso II do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de uma reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DESACOBERTADA.** Constatada saída desacobertada de energia elétrica por meio de operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE. Não foram emitidas as notas fiscais de saída previstas no art. 53-F, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, adequada ao limitador de 15% (quinze por cento) previsto no § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75. A Penalidade Isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.** Constatou-se que a Autuada deixou de atender a duas intimações, consubstanciadas em um AIAF e um Termo de Intimação, para a apresentação de documentos de interesse da Fiscalização. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75 para cada um dos descumprimentos, majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação, após conferência dos Relatórios de Pré-Fatura do Perfil de Consumo do Agente, relacionadas às operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- falta de recolhimento do ICMS na entrada de energia elétrica proveniente do Mercado de Curto Prazo, quando em posição devedora na CCEE, contrariando as exigências do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX da Lei nº 6.763/75. As operações estão demonstradas no Anexo 5 de fls. 143/145. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

- utilização indevida dos créditos de ICMS referentes à entrada de energia elétrica que foi posteriormente comercializada no Mercado de Curto Prazo, quando em posição credora na CCEE. A saída posterior da energia elétrica não está sujeita à incidência do imposto, conforme previsão do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, razão pela qual o crédito referente à entrada deve ser estornado, nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02. As operações estão demonstradas no Anexo 7 de fls. 148/150. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea 'b' da Lei nº 6.763/75;

- falta de registro de notas fiscais de entrada e de saída de energia elétrica, respectivamente nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas. Apesar de se referir aos exercícios de 2006 e 2008/2011, todos os documentos fiscais foram emitidos no exercício de 2011, mas sua escrituração não consta dos livros fiscais da Impugnante, conforme análise da cópia de tais livros, incluídas nos autos pela Fiscalização (fls. 211 e segs.). Os documentos envolvidos estão listados no Anexo 8 de fls. 151/154. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal;

- consignação em documento fiscal, de base de cálculo diversa da prevista pela legislação tributária. As notas fiscais de saída de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo foram emitidas com valores diversos daqueles informados pela CCEE, contrariando as disposições do art. 53-F, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. As diferenças apuradas estão demonstradas na última coluna da planilha do Anexo 9, às fls. 156/158. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal;

- emissão de notas fiscais eletrônicas de liquidação das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo da CCEE com erro no campo referente ao código do tipo de operação realizada (0-Entrada ou 1-Saída). Os documentos fiscais autuados estão listados no Anexo 11 de fls. 161/163. Exigência da Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea 'g' do RICMS/02, majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

- falta de emissão de NFe de entrada de energia elétrica adquirida no Mercado de Curto Prazo da CCEE, contrariando as disposições do art. 53-F, inciso II, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. As operações envolvidas estão listadas no Anexo 10 de fls. 159/160. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVIII da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

- falta de emissão de NFE de saída de energia elétrica comercializada no Mercado de Curto Prazo da CCEE, contrariando as disposições do art. 53-F, inciso II, § 2º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Trata-se de apenas uma operação, referente ao mês de outubro de 2010, a qual está demonstrada no Anexo 10, à fl. 160. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, adequada ao limitador do § 2º do mesmo dispositivo e majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

- falta de atendimento às intimações fiscais contidas no Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000002366.13 de fls. 14/18 e no Termo de Intimação nº 230/12 de fls. 19/20. Exigência da Multa Isolada do art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 para cada um dos descumprimentos, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.894/1.895, acompanhada dos documentos de fls. 1.929/2.248.

Inicialmente, discorre acerca da sistemática de liquidação financeira no Mercado de Curto Prazo da CCEE. A partir da fl. 1.900, afirma em apertada síntese que:

- no período em que assumiu a posição devedora de energia elétrica, com demanda superior ao contrato celebrado com a CEMIG, a aquisição do excedente não se deu no âmbito da CCEE e sim em contrato bilateral com outras fornecedoras de energia elétrica. Por essa razão, não seriam aplicáveis a estas operações as regras do Convênio ICMS nº 15/07 e do RICMS/02 referentes à emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto;

- a fim de expungir quaisquer dúvidas, junta aos autos cópia de todos os contratos bilaterais de curto prazo celebrados com outros fornecedores nos períodos em que assumiu a “posição devedora” (Doc. 03 – fls. 2.028/2.130).

- a NFE nº 1.452 (fl. 1.903), referente a consumo de energia elétrica adquirida em contrato bilateral com a fornecedora Delta Comercializadora de Energia Ltda demonstra que, nos meses em que sua posição era devedora perante a CCEE, a Autuada adiantou-se à liquidação desta câmara e adquiriu, mediante contratos de curto prazo celebrados com outro fornecedor, a quantidade de energia elétrica necessária para cobrir seu consumo nesse período. Salieta que o tributo devido em tal operação está devidamente destacado no documento fiscal em questão;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ausência de previsão legal para estorno de crédito de ICMS quando a empresa integrante da CCEE assumir posição credora e der saída em energia elétrica com emissão de documento fiscal sem destaque do imposto. A Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 violaria o princípio da legalidade ao criar estorno não previsto em lei;

- a operação de saída de energia elétrica na CCEE não é beneficiada por não incidência tributária, sendo, na verdade, uma hipótese de operação sujeita à substituição tributária “para trás”, na medida em que o ICMS devido será efetivamente recolhido pelo adquirente da energia elétrica.

- a aplicação da IN SUTRI nº 03/09 cria uma bitributação da circulação de uma mesma mercadoria, levando a Autuada a pagar o imposto incidente sobre a parcela da energia elétrica que ela não consumiu e que foi devolvida à CCEE. Apresenta alguns cálculos matemáticos que visam demonstrar suas alegações de bitributação;

- na infração referente à emissão de notas fiscais que acobertaram as liquidações de excedente de energia elétrica no âmbito da CCEE com base de cálculo diversa da prevista na legislação, o Fisco não demonstrou a forma que entendia correta para apuração das referidas bases de cálculo e tampouco indicou o dispositivo legal supostamente violado, fato que, por si só, macula a exigibilidade do crédito tributário e o direito de defesa do Contribuinte. Saliêta que as diferenças apontadas pelo Fisco não existem;

- em virtude de equivocadamente informar que as notas fiscais emitidas para acobertar a venda energia elétrica seriam “de entrada”, quando na verdade seriam “de saída”, a Impugnante destacou e recolheu de forma indevida ICMS sobre cada venda de energia realizada no âmbito da CCEE;

- descontado o valor indevidamente recolhido a título de ICMS, as bases de cálculo indicadas nas referidas notas fiscais perfazem o exato valor de cada operação de venda de energia elétrica realizada via CCEE, não obstante a inversão do tipo de operação (“saída”, quando o correto seria “entrada” e “entrada” quando o correto seria “saída”);

- as notas fiscais supostamente não escrituradas, elencadas no Anexo 8 (fls. 151/154), foram devidamente registradas no livro Registro de Entradas, conforme tabela incluída às fl. 1.916;

- as multas de revalidação e isoladas aplicadas seriam insubsistentes na medida em que as infrações em que se baseiam não teriam ocorrido, conforme já discutido na Defesa apresentada;

- o ICMS não pode ser incluído no valor da operação para efeito de cálculo da multa isolada, na forma procedida pela Fiscalização. Aduz que, por mais que o ICMS integre a base de cálculo do próprio imposto, não se pode confundir a “parcela relativa ao imposto” com o “valor da operação”, somando-os para efeitos de aplicação da multa isolada. No seu entendimento são duas parcelas distintas, que como tal devem ser tratadas;

- as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, superando em muito o valor do tributo exigido, razão pela qual devem ser canceladas ou reduzidas;

Requer, ao final, a procedência da impugnação com o consequente cancelamento do Auto de Infração e arquivamento do processo administrativo correspondente.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 2.254/2.291, discorre a respeito do funcionamento da CCEE, refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Retificação dos Fundamentos da Reincidência e da Ratificação do Crédito Tributário**

Por meio dos documentos de fls. 2.311/2.321, a base fática de aplicação da reincidência foi alterada pela Fiscalização para excluir os PTAs n°s 01.000154885-76 (Multa Isolada do art. 55, inciso II) e 04.002023945-17 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), utilizados como base para aplicação da majoração prevista no art. 53, §§ 6° e 7° da Lei n° 6.763/75.

Em substituição, como suporte à reincidência das penalidades isoladas, foram incluídos os PTAs n°s 02.00210699-36 (Multa Isolada do art. 55, inciso II) e 04.002204551-82 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), os quais atendem aos critérios previstos na legislação.

Além dessa retificação, o Auto de Infração foi também ratificado para confirmar todas as reincidências em relação à Autuada e ainda, para excluir essas mesmas reincidências no que tange à Coobrigada, na medida em que o art. 53, § 6° da Lei n° 6.763/75 limita sua incidência à prática de nova infração “pela mesma pessoa” que anteriormente já a havia praticado.

Regularmente cientificada sobre as alterações, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 2.329/2.365, reiterando os termos da Peça de Defesa inicial e seu pedido pela improcedência do Auto de Infração.

A Fiscalização retorna aos autos às fls. 2.420/2.462 para reiterar os termos de sua manifestação anterior e pedir pela procedência parcial do lançamento, nos termos das alterações realizadas.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.468/2.504, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

A maioria dos fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

#### **Da Sujeição Passiva**

A Fiscalização incluiu como Coobrigada no polo passivo da autuação a pessoa jurídica de direito privado externo Praxair Holding Latinoamerica, SL em razão

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de ser ela a detentora de 99,99% (noventa e nove inteiros e noventa e nove centésimos por cento) do capital social da Autuada.

Apesar de não haver questionamento por parte da Impugnante, importante analisar a regularidade da sujeição imposta pela Fiscalização.

A responsabilidade solidária e a responsabilidade pessoal por crédito tributário estão previstas, respectivamente, no arts. 134 e 135 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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.

As hipóteses de responsabilização estão taxativamente listadas nesses artigos, sendo necessário, para existir a coobrigação, que a conduta do agente possa ser enquadrada em algum deles.

O art. 21 da Lei nº 6.763/75, com base nas normas contidas no CTN, especifica as hipóteses de coobrigação no âmbito da legislação tributária mineira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando os autos, não foi possível encontrar documentos que comprovem a existência de atos ou omissões imputáveis à Coobrigada e que tenham concorrido para o não recolhimento do tributo, não sendo assim o caso de se aplicar a responsabilidade solidária do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75:

Art. 21-São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os **atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo** por estes.(Grifou-se)

Inexistentes ainda documentos que comprovem a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, dos quais decorra o não recolhimento de tributo devido, afastando-se, por outro lado, a aplicabilidade da responsabilidade pessoal prevista no art. 21, § 2º da 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.(Grifou-se)

A Coobrigada é mera sócia capitalista da Autuada. A Administração desta, no período autuado, cabia aos Srs. Gustavo Cleto Marsiglia (até 04.03.08), Paulo Augusto Silva Novaes (até 31.03.08), Murilo Barros de Melo (até 04.03.08), Domingos Henrique Guimarães Bulus, Gustavo Aguiar da Costa, e Sérgio Breyer Filho, informações que constam do próprio cadastro da Autuada junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG).

Há ampla jurisprudência deste CC/MG no sentido de que o sócio capitalista, em não havendo comprovação nos autos de que tenha praticado atos de gestão que tenham participado, concorrido ou contribuído de alguma forma para o não pagamento do tributo, deve ser excluído do polo passivo. É o caso dos Acórdãos nºs 21.397/13/1ª, 21.454/14/1ª, 4.186/13/CE e 21.057/13/3ª, dentre outros.

Desse modo, deve ser excluído do pólo passivo da Autuação, o Coobrigado Praxair Holding Latinoamerica, SL em face da ausência de suporte fático-jurídico.

### Quanto ao mérito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, versa a autuação sobre a constatação, após conferência dos Relatórios de Pré-Fatura do Perfil de Consumo do Agente, relacionados às operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, de diversas irregularidades já descritas no “Relatório”.

Inicialmente, transcreve-se explicação contida na manifestação fiscal a respeito do funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica. Trata-se de informações importantes ao entendimento do feito e da própria lógica do sistema elétrico brasileiro, 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”.

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 nos segmentos de geração e 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, o Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE) e 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.

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 por meio 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 por meio de 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 Livres**

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

### **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.

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 e Ambiente de Contratação Livre.

A contratação no Ambiente de Contratação Regulado é formalizada por meio de 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 meio de Contratos Bilaterais (ou Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre - CCEAL).

Os CCEAL 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, neste 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 esta 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consumidores Livres. Nesse 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.

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, por meio da 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 (Geradores, Comercializador) devem ser registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, entretanto a sua liquidação ocorre fora deste 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. O PLD é utilizado para valorar todas as quantidades de energia contabilizadas que não estejam cobertas por Contratos Bilaterais.

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 (Mercado de Curto Prazo) é o mercado das diferenças.

No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores adquirem 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, são as sobras de energia dos 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 por meio de critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo, 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.

Como foi dito, os contratos firmados bilateralmente entre os Agentes são liquidados diretamente entre as partes envolvidas. Cabe a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica promover a liquidação das diferenças apuradas entre toda a energia efetivamente contratada e toda a energia efetivamente verificada (consumida ou gerada) por meio do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD).

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 como devedor ou credor 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 aos 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.

Os ajustes previstos pelas Regras de Mercado, homologadas pela ANEEL, 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 ou distribuidor/comercializador. Tais ajustes são formalizados juntamente com o valor dos créditos ou débitos correspondentes às operações

realizadas de venda ou compra de energia elétrica pelos Agentes, por meio de um documento chamado pré-fatura.

A pré-fatura é elaborada sob o ponto de vista da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, pois é ela quem realiza a liquidação (faz os pagamentos). Os valores negativos indicam consumo de energia do agente (situação devedora) e o agente deve pagar a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Os valores positivos (posição credora) indicam venda de energia e a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica deve pagar ao agente.

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

#### Da análise dos argumentos de defesa

A Impugnante alega que no período em que assumiu a posição devedora na CCEE, com demanda de energia elétrica superior ao contrato celebrado com a CEMIG, a aquisição do excedente não se deu no âmbito da CCEE e sim em contratos bilaterais com outras fornecedoras de energia elétrica. Por essa razão, não lhe seriam aplicáveis as regras do Convênio ICMS nº 15/07 e do RICMS/02 referentes à emissão de nota fiscal de entrada com destaque do imposto nessas situações.

Como forma de comprovar suas alegações, junta aos autos cópia de todos os contratos bilaterais de curto prazo celebrados com outros fornecedores nos períodos em que assumiu a posição devedora na CCEE (Doc. 03 – fls. 2.028/2.130).

As informações referentes às competências em que a Autuada esteve em posição devedora na CCEE estão demonstradas no Anexo 5 de fls. 143/145.

Analisando o conteúdo do texto transcrito e as normas aplicáveis à CCEE, vê-se que a alegação da Impugnante não tem qualquer fundamento. Nem toda a energia elétrica comercializada no âmbito da CCEE estará acobertada por contratos bilaterais (CCEAL) celebrados entre os Agentes desse mercado, na medida em que o Consumidor Livre não consegue prever, com exatidão, quanto consumirá em cada mês.

Essa falta de cobertura contratual é inclusive uma das razões da existência do próprio Mercado de Curto Prazo da CCEE, idealizado para contabilizar a liquidação das diferenças entre a quantidade de energia adquirida e a quantidade de energia consumida para cada Consumidor Livre, como salienta a própria Impugnante em sua Peça de Defesa (fl. 1.896).

Importante salientar que, nos termos do art. 7º da Resolução Normativa ANEEL nº 109/04, todos os contratos de compra e venda de energia elétrica deverão ser registrados na CCEE de forma a subsidiarem a contabilização e a liquidação financeira relacionada às partes contratantes:

**Art. 7º Todos os contratos de compra e venda de energia elétrica e respectivas alterações deverão ser registrados na CCEE**, independentemente da data de início de suprimento, inclusive para fins de Contabilização e Liquidação Financeira, segundo as condições e prazos previstos em Procedimentos de Comercialização específicos, sem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prejuízo de seu registro, aprovação ou homologação pela ANEEL.

§ 1º Os contratos registrados na CCEE não implicam, necessariamente, compromisso de entrega física de energia elétrica por parte dos agentes vendedores, podendo a energia ser entregue por outro agente da CCEE, ressalvando-se, para todos os efeitos, que a responsabilidade contratual pela entrega da energia continua sendo do agente vendedor referido no contrato. (Grifou-se)

O relatório de liquidação denominado “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”, disponibilizado mensalmente para a SEF/MG sob a denominação de “Informações para a Secretaria de Estado da Fazenda – Detalhamento da Pré-Fatura”, referente às posições mensais dos diversos atores que atuam no Mercado de Curto Prazo da CCEE, trata única e exclusivamente de operações de sobras de energia elétrica realizadas no Ambiente de Contratação Livre (ACL), fornecendo a relação de todos os contratos bilaterais registrados na CCEE, além do resultado da comparação entre o total de energia adquirida em contratos bilaterais e a quantidade de energia efetivamente utilizada pelo Consumidor Livre.

Ao término da contabilização no Mercado de Curto Prazo, são identificadas as posições de cada Agente (devedora ou credora), o que dá origem à Pré-Fatura individualizada, utilizada para a liquidação financeira mensal das diferenças apuradas. Em seguida, o consumidor livre paga à CCEE quando o volume consumido for maior que o contratado (posição devedora) ou recebe da CCEE quando o volume consumido for inferior ao contratado (posição credora).

Os contratos bilaterais apresentados pela Impugnante às fls. 2.028/2.130 não guardam qualquer correlação com as diferenças na quantidade de energia elétrica apuradas na liquidação promovida pela CCEE e informadas na Pré-Fatura, transcrita na parte que interessa às fls. 108/128.

E não deveria ser diferente. Tais contratos representam as próprias operações de aquisição regular de energia elétrica da Impugnante no âmbito do Mercado Livre, as quais, após serem obrigatoriamente registradas na CCEE, são somadas e comparadas com o seu consumo efetivo, de forma a apurarem-se as diferenças a serem liquidadas no âmbito daquela Câmara.

Os contratos bilaterais apresentados são a origem das diferenças de liquidação e não a cobertura de tais liquidações. O resultado dessa comparação “contratos bilaterais vs. consumo efetivo” representa a posição credora ou devedora da Impugnante informada a cada mês, na Pré-Fatura.

De acordo com as normas do Convênio ICMS nº 15/07, atualmente vigente, a Impugnante deve, com base na posição informada pela CCEE na Pré-Fatura, sendo essa posição “devedora”, emitir documento fiscal de entrada com destaque do imposto que acoberte a aquisição de energia elétrica ocorrida. Essa foi a obrigação descumprida e que deu origem às exigências da Fiscalização. Observe-se a norma:

Convênio ICMS nº 15/07

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Cláusula primeira** Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, com exceção da comercialização de energia destinada aos Estados de São Paulo e Mato Grosso, deverá observar o que segue:

I - o agente que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica deverá, relativamente a cada contrato bilateral, exceto os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficit - MCS D do Ambiente de Comercialização Regulado, para cada estabelecimento destinatário:

(...)

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e às apurações e liquidações do MCS D, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsã, relativamente às diferenças apuradas:

a) pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCS D;

b) **pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo**, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCS D.

(...)

§ 2º O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o inciso I deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

(...)

**Cláusula terceira** Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, **é responsável pelo pagamento do imposto e deverá:**

I - ao emitir a nota fiscal relativa à entrada, ou solicitar sua emissão:

a) fazer constar, como **base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica**, considerada a regra do inciso I da cláusula segunda, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

(...)

II - efetuar o pagamento do imposto, com base na nota fiscal emitida nos termos do inciso I, por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

guia de recolhimentos estaduais, no prazo previsto na legislação da respectiva unidade federada. (Grifou-se)

Por sua vez, o Estado de Minas Gerais incorporou as normas do Convênio ICMS nº 15/07 ao RICMS/02, na Parte 1 do Anexo IX, que trata das operações relativas à energia elétrica. Na parte que interessa ao presente feito, os arts. 53-F e 53-G assim dispõem:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e "Déficits" (MCS D) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, 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 MCS D;

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

(...)

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - **o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E**, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

(...)

§ 3º - Todas as vias das notas fiscais emitidas na forma deste artigo juntamente com as pré-faturas emitidas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica que lhes tenha dado origem deverão ser arquivadas pelos prazos previstos no § 1º do art. 96 deste Regulamento.

§ 4º - Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do *caput* deste artigo é **responsável pelo pagamento do imposto** e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada:

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

II - para a apuração da base de cálculo, em caso de haver mais de um ponto de consumo, observar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

rateio proporcional do resultado da liquidação, segundo as medições verificadas, na hipótese de a liquidação ser relativa a mais de um estabelecimento;

III - para destaque do imposto, aplicar à base de cálculo apurada na forma das alíneas anteriores a alíquota interna prevista para a operação.

Art. 53-G - O pagamento do imposto devido por fatos geradores ocorridos conforme os arts. 53-E e 53-F será efetuado com base na nota fiscal emitida nos termos do artigo anterior, por meio de Documento de Arrecadação Estadual distinto, no prazo previsto no art. 85 deste Regulamento.

A título de exemplo, a Pré-Fatura, disponibilizada pela CCEE à SEF/MG, mostra que o Consumidor Livre White Martins Gases Ltda - Unidade Ipatinga, ora autuada, no mês de março de 2008, apresentava junto à CCEE uma posição devedora de R\$ 683.849,28 (seiscentos e oitenta e três mil, oitocentos e quarenta e nove reais e vinte e oito centavos), representada por 27,98% (vinte e sete inteiros e noventa e oito centésimos por cento) da posição credora total da White Martins Gases Industriais, que era de R\$ 2.444.212,54 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e quatro mil, duzentos e doze reais e cinquenta e quatro centavos)

Trata-se exatamente da informação utilizada pela Fiscalização para elaborar as planilhas de fls. 144 e 167, com base nas quais foram exigidos da Impugnante o tributo, a multa de revalidação e os acréscimos devidos, denotando a exatidão de tal crédito tributário.

Conclui-se, portanto, que os contratos apresentados não se prestam a afastar as exigências fiscais, as quais somente poderiam ser elididas se a Impugnante apresentasse (1) um ou vários contratos de aquisição de energia elétrica no montante da diferença apurada pela CCEE, posteriores a tal liquidação, acompanhados de correspondente (2) nota fiscal de saída de energia elétrica destinada à Impugnante, com destaque do imposto, além de (3) comprovante de pagamento das operações respectivas, de forma a demonstrar que as diferenças apuradas pela CCEE foram liquidadas fora daquele ambiente.

Os documentos comprobatórios da existência de tais operações chegaram a ser solicitados pela Fiscalização no âmbito do AIAF nº 313.2011.139 (fls. 11/13). No entanto, a Autuada nada apresentou, não logrando êxito em comprovar a ocorrência das alegadas operações bilaterais de aquisição de energia elétrica, no montante das liquidações financeiras promovidas pela CCEE.

Com base em todo o exposto, constata-se que os excessos de demanda de energia elétrica da Autuada referentes às competências descritas às fls. 108/128 foram adquiridos no MCP da CCEE, razão pela qual são aplicáveis a tais operações as regras do Convênio ICMS nº 15/07 e do RICMS/02 transcritas, restando corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e respectivos acréscimos.

Importante salientar, que em razão da decadência do art. 173, inciso I do CTN, não se exigiu ICMS e nem multa de revalidação em relação às operações de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

compra de energia ocorridas no exercício de 2006, não obstante as notas fiscais relacionadas terem sido emitidas em 2011 (ver fl. 144).

A Impugnante cita em sua Peça de Defesa a NFe nº 1.452 (fls. 1.903 e 2.132), referente a uma aquisição de energia elétrica em contrato bilateral com a fornecedora, Delta Comercializadora de Energia Ltda, afirmando que tal documento comprova que, nos meses em que esteve na posição devedora, ela “se antecipou” às liquidações da CCEE e adquiriu a energia por meio de contratos bilaterais de curto prazo.

Tanto a NFe nº 1.452 (fl. 2.132), como os outros documentos fiscais de aquisição de energia apresentados às fls. 2.228 (Delta Energia); 2.232 (Diferencial Comercializadora de Energia) e 2.229, 2.233, 2.234, 2.237 e 2.240 (CEMIG) referem-se às aquisições cotidianas de energia elétrica da Autuada, como já exposto, e não à liquidação das diferenças apuradas no Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Essas notas fiscais estão relacionadas com os contratos inseridos pela Autuada às fls. 2.028/2.130, os quais são contratos bilaterais firmados no âmbito do Ambiente de Contratação Livre (ACL) e utilizados como base para liquidação das diferenças no âmbito da CCEE e não para acobertar tais diferenças, como alegado.

Quanto ao destaque do ICMS/ST, a NFe nº 1.452, assim como as NFes nºs 2.228 e 2.232 o possuem por se referirem a contratos bilaterais de aquisição de energia elétrica em que o remetente da mercadoria está situado em outro Estado (ao contrário do que ocorre com as NFes da CEMIG, que por estar situada em MG, enseja destaque apenas de ICMS operação própria e não ICMS/ST).

Tais notas estão de acordo com as normas contidas nos arts. 51 e 53-E do Anexo IX, além do art. 67 do Anexo XV, todos do RICMS/02, conforme abaixo:

### RICMS/02 Anexo IX

Art. 51 - Os responsáveis abaixo relacionados, na condição de sujeitos passivos por substituição, observarão o disposto no Anexo XV:

I - o estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, **situado em outra unidade da Federação;**

(...)

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada contrato bilateral:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e para cada estabelecimento destinatário;

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

### Anexo XV

Art. 67 - O estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de energia elétrica, **situado em outra unidade da Federação, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo recolhimento do imposto devido a este Estado**, incidente sobre a entrada, em território mineiro, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto. (Grifou-se)

O ICMS/ST nelas destacado também não tem vínculo com o ICMS a ser destacado nos documentos fiscais de entrada não emitidos pela Autuada, referentes às liquidações das diferenças apuradas na CCEE e que foram a origem das exigências fiscais ora discutidas.

As NFes apresentadas pela Autuada, como exposto, representam suas operações regulares de aquisição da energia elétrica, as quais, ao serem somadas e comparadas com seu consumo real, o que ocorre no âmbito da CCEE, resultam em posição devedora (valor a pagar) ou credora (valor a receber).

Desse modo, afasta-se o argumento da Impugnante, restando corretas as exigências fiscais.

A Impugnante afirma que não há previsão legal que ampare o estorno dos créditos de energia elétrica referentes à saída da mercadoria de seu estabelecimento em decorrência de posição credora na CCEE (fl. 562). Salienta ainda que a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 estaria violando o princípio da legalidade ao criar estorno não previsto em lei.

O tratamento referente aos créditos de ICMS, mormente em relação às hipóteses em que sua utilização é autorizada ou o seu estorno é exigido, é matéria de natureza constitucional. O art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88 prevê a anulação do crédito das operações anteriores, quando a mercadoria for objeto de operação de saída posterior sujeita a não incidência:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - a **isenção ou não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores**; (Grifou-se)

De acordo com a Consulta de Contribuintes nº 158/07, formulada pela Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, órgão de representação sindical concernente ao segmento econômico ao qual pertence a Empresa Autuada, “... o Convênio ICMS 15/2007, ao disciplinar as operações referentes às liquidações no Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, procurou se abstrair do tratamento tributário ordinariamente aplicado à hipótese,

*adotando um regime peculiar. O tratamento dispensado por este Convênio equiparou as saídas e aquisições de energia elétrica relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE às operações interestaduais em relação a determinados efeitos tributários.”.*

Assim, por ocasião de saídas de energia elétrica promovidas por Consumidores Livres ou Autoprodutores, no âmbito do Mercado de Curto Prazo da CCEE, em virtude de indeterminação em torno da qualificação dessas operações como internas ou interestaduais, não será exigido o ICMS, nos termos do disposto no inciso I, § 2º, art. 53-F, Parte 1, Anexo IX, do RICMS/02:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e “Déficits” (MCSD) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

(...)

§ 2º - Relativamente às diferenças apuradas, o agente emitirá a nota fiscal até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira, na entrada ou na saída, conforme o caso, que deverá conter:

I - o destaque do ICMS, quando for emitida por consumidor livre ou por autoprodutor enquadrado na hipótese prevista no inciso II do art. 53-E, **vedado o destaque do imposto nos demais casos;**

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada **contrato bilateral**:

(...)

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor. (Grifou-se)

Como se vê, apenas quando o fornecedor de energia elétrica comercializá-la mediante um contrato bilateral com o destinatário haverá destaque de ICMS na nota fiscal de saída. Nos demais casos, o que inclui a saída da energia elétrica via CCEE, fica vedado o destaque de ICMS no documento fiscal de saída.

Art. 53-E. - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado deverá, relativamente a cada contrato bilateral:

(...)

II - lançar e recolher o imposto devido, no caso de fornecimento a consumidor livre ou a autoprodutor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando a legislação aplicável ao crédito de ICMS, vê-se que por força do art. 155, § 2º, inciso X da CF/88, as operações interestaduais com energia elétrica não se sujeitam à incidência de ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

A Lei Complementar nº 87/96, em seus arts. 3º, 20 e 21, apresenta disposições semelhantes no que se refere à não incidência de ICMS sobre as operações interestaduais com energia elétrica e também em relação à vedação ao crédito de ICMS para as mercadorias objeto de saídas posteriores não tributadas:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente **não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto**, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço **não tributada ou isenta**, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;(Grifou-se)

A legislação tributária do Estado de Minas Gerais, por meio do art. 70, inciso II do RICMS/02, reafirma a vedação ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria que for objeto de saída subsequente alcançada pela isenção ou pela não incidência:

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

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Confunde-se a Impugnante em sua alegação, pois a Instrução Normativa SUTRI nº 03/09 não cria nova hipótese de estorno de crédito, mas apenas esclarece como, com base na legislação vigente, se dará a operacionalização das obrigações principais e acessórias dos contribuintes mineiros que atuam no âmbito da CCEE, o que inclui o respeito a toda a legislação vigente e transcrita anteriormente, referente ao tratamento dispensado aos créditos tributários.

Trata-se a Instrução Normativa em comento de norma complementar, desprovida de qualquer conteúdo inovador no mundo jurídico, a qual, no parágrafo único do art. 3º, faz remissão ao art. 71, inciso I do RICMS/02 de forma a demonstrar que o amparo legal à medida de estorno de crédito ali citada se encontra na legislação vigente e não nela própria.

Vê-se que há um amplo arcabouço legal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais a autorizar o estorno de ICMS na hipótese dos autos.

Não se vislumbra ofensa ao princípio da legalidade, na medida em que estorno de crédito exigido pela Fiscalização não retira sua validade da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, norma meramente operacional, mas sim de todo um espectro normativo referente ao tratamento dispensado aos créditos tributários em geral.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, entende-se correto o estorno de crédito procedido pela Fiscalização.

Noutra linha de argumentação, a Impugnante afirma que a operação de saída de energia elétrica na CCEE não é hipótese de não incidência, mas sim de substituição tributária "para trás", na medida em que o ICMS será efetivamente recolhido pelo adquirente da energia elétrica, não havendo que se falar em estorno de crédito.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, não há aqui uma hipótese de substituição tributária "para trás", mas sim de uma mera questão de ordem prática, envolvendo a sistemática do Mercado de Curto Prazo da CCEE.

Como já dito, cabe à CCEE promover a liquidação das diferenças apuradas entre a energia contratada pelos agentes dela participantes e a energia efetivamente consumida por tais agentes. As sobras não consumidas ou a utilização de energia elétrica acima do contrato serão compensadas por meio do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD).

A energia elétrica é um bem incorpóreo, identificável apenas sob a ótica quantitativa, mas nunca, qualitativa. Em outras palavras, não há como saber, em um sistema interligado, no qual todos consomem energia ao mesmo tempo, quem consumiu a energia enviada por qual agente de mercado. A única certeza é que toda a energia disponibilizada foi consumida por alguém, pois produção e consumo de energia elétrica ocorrem de forma concomitante, sem qualquer tipo de armazenamento.

Reiterando argumento anterior, não há como o fornecedor de energia elétrica (posição credora na CCEE) saber se sua mercadoria foi comercializada em uma operação interna ou interestadual e, principalmente, a qual Estado seria devido o ICMS referente à operação.

Por essa razão, o Convênio ICMS nº 15/07 optou por um mecanismo peculiar no que tange a tais operações, tratando-as à semelhança das operações interestaduais com energia elétrica, sobre as quais não há incidência de ICMS.

Assim, na liquidação das diferenças da CCEE, o ICMS sempre será destacado pelo adquirente da mercadoria, na nota fiscal de entrada por ele emitida, já que não há como saber qual é a origem da energia elétrica envolvida.

Diante do exposto, vê-se que não há nos autos hipótese de substituição tributária "para trás", restando corretas as exigências fiscais.

A Impugnante alega que a aplicação da IN SUTRI nº 03/09 cria uma bitributação da circulação da mesma mercadoria, levando-a a pagar o imposto incidente sobre a parcela da energia elétrica que ela não consumiu, a qual foi devolvida à CCEE.

Como já demonstrado, a instrução normativa não traz qualquer inovação, mas apenas operacionaliza a aplicação da legislação referente ao aproveitamento de créditos de ICMS.

As normas constitucionais, legais e regulamentares referentes à matéria são muito claras, não deixando dúvida de que nas saídas de mercadorias alcançadas pela

não incidência, hipótese dos autos, o crédito referente à entrada da mesma mercadoria deve ser estornado.

Desse modo, considerando que as exigências do feito basearam-se em legislação vigente e amplamente utilizada na apuração regular do ICMS, não há que se falar em bitributação decorrente da aplicação da Instrução Normativa SUTRI nº 03/09, razão pela qual se entende correto o estorno de crédito e a aplicação de penalidades e acréscimos relacionados.

Alega a Impugnante que na infração referente à emissão de notas fiscais que acobertaram as liquidações de excedente de energia elétrica no âmbito da CCEE com base de cálculo diversa da prevista na legislação, a Fiscalização não demonstrou a forma que entendia correta para apuração das referidas bases de cálculo e tampouco indicou o dispositivo legal supostamente violado, fato que, por si só, macula a exigibilidade do crédito tributário e o direito de defesa do Contribuinte. Salienta que as diferenças apontadas pela Fiscalização não existem.

Nos termos do § 2º, inciso I do art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, já transcrito, o consumidor livre ou autoprodutor que assumir posição credora na CCEE, emitirá nota fiscal de saída, sem o destaque o imposto. De acordo com o caput do mesmo art. 53-F, o valor do documento fiscal será o valor das diferenças apuradas na liquidação promovida pela CCEE.

Tais diferenças foram informadas pela CCEE à Autuada e constam também do “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”, fornecido à SEF/MG e disponível para consulta em âmbito interno.

Analisando os dados de tal relatório, contidos na planilha de fls. 156/158, constata-se que as notas fiscais emitidas pela Autuada divergem dos valores informados pela CCEE, exatamente no montante apurado pela Fiscalização na coluna denominada “Diferença Apurada” (última coluna).

Ao contrário do que afirma a Impugnante, a coluna “Correta” do item “Base de Cálculo” da planilha mostra claramente qual é a base de cálculo que a Fiscalização, com base nas disposições do art. 53-F e no relatório da CCEE, apurou como correta para as notas fiscais que acobertaram as liquidações de excedentes de energia elétrica.

Trata-se de um valor amplamente conhecido pela Impugnante, pois, como já dito, representa o montante das diferenças apuradas pela CCEE e informadas tanto à Impugnante quanto à Fiscalização por meio do “Relatório CB 006 – Pré-Fatura”.

O dispositivo legal que ampara as cobranças da Fiscalização é o supracitado art. 53-F, do Anexo IX do RICMS/02, o qual consta do campo “Infringência” do Auto de Infração (fl. 04), não havendo que se falar em falta de indicação do dispositivo violado.

Desse modo, considerando que o Auto de Infração apresenta claramente o cálculo das diferenças entre as notas fiscais emitidas pela Autuada e o valor correto, previsto no relatório da CCEE, além de indicar o dispositivo do RICMS/02 violado pela Impugnante, afastam-se os argumentos apresentados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante afirma que em virtude do equívoco referente à informação de serem as notas fiscais emitidas “de entrada”, quando na verdade seriam “de saída”, destacou e recolheu de forma indevida o ICMS sobre cada venda de energia realizada no âmbito da CCEE.

Recapitulando, conforme previsões do Convênio ICMS nº 15/07, reproduzidas no RICMS/02, nas operações realizadas no âmbito da CCEE, as entradas de energia elétrica ensejam a emissão de nota fiscal “de entrada” com destaque do imposto, ao passo que as saídas de energia elétrica são acobertas com notas fiscais “de saída”, sem destaque do imposto.

A planilha de fls. 162/163 lista, nos itens 01/14, 26/27 e 30/36, os meses em que a Autuada possuía posição credora na CCEE (saída de energia elétrica), devendo emitir notas fiscais “de saída” sem o destaque o imposto. Não obstante, em contrariedade às disposições da legislação de regência da matéria, para esses meses foram emitidas notas fiscais “de entrada”, com o destaque do imposto. Os valores de ICMS destacados indevidamente constam da coluna “Valor do ICMS” da planilha.

Conforme previsão do caput do art. 53-G do Anexo IX do RICMS/02, o recolhimento de ICMS referente às operações de entrada de energia elétrica proveniente da CCEE é realizado por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) distinto, ou seja, um para cada operação.

Assim, se o contribuinte efetivamente houvesse recolhido ICMS de forma indevida, como alega, possuiria um DAE distinto para cada uma das competências envolvidas, o que não foi apresentado.

No entanto, apesar da alegação, nenhum documento de arrecadação foi apresentado pela Impugnante. E nem era de se esperar que fosse, na medida em que o destaque de ICMS decorreu, na verdade, de um erro formal, qual seja, emitir notas fiscais de entrada de energia elétrica quando o correto seria a emissão de notas fiscais de saída.

Pagamentos indevidos de ICMS, quando ocorridos, devem ser solucionados por meio de um pedido de restituição, nos termos previstos nos arts. 28/36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008.

Da análise dos autos, conclui-se que não se comprovou a ocorrência de recolhimentos indevidos de ICMS, não assistindo razão à Impugnante em suas alegações.

Na mesma linha de raciocínio, aduz ainda a Impugnante que, descontado o valor equivocadamente recolhido a título de ICMS, as bases de cálculo indicadas nas referidas notas fiscais perfazem o exato valor de cada operação de venda de energia elétrica realizada via CCEE.

Mais uma vez a Impugnante utiliza argumento que não encontra respaldo nos dados e documentos contidos nos autos. Saliente-se por oportuno que não há nos autos comprovação de recolhimento indevido de ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma simples comparação entre as colunas “Valor do ICMS” e “Diferença Apurada” da planilha de fls. 156/158 é suficiente para afastar o argumento. Não há qualquer correlação entre o valor do ICMS destacado (mas não recolhido) e as diferenças de base de cálculo apuradas pela Fiscalização.

A título de exemplo, veja-se o mês de fevereiro de 2011: a Impugnante emitiu a NFE nº 017, no valor de R\$ 33.806,27 (trinta e três mil, oitocentos e seis reais e vinte e sete centavos), com um destaque indevido de ICMS no valor de R\$ 6.085,12 (seis mil e oitenta e cinco reais e doze centavos).

Segundo o relatório da CCEE, neste mês, a posição da Impugnante foi credora em R\$ 184.430,18 (cento e oitenta e quatro mil quatrocentos e trinta reais e dezoito centavos), o que levou a uma diferença não acobertada pela NFe de R\$ 150.623,91 (cento e cinquenta mil seiscentos e vinte e três reais e noventa e um centavos), valor este que em nada se assemelha ao montante de ICMS destacado indevidamente.

A alegação da Impugnante deve ser afastada na medida em que é mera retórica vazia e desprovida de provas, ao passo que as exigências fiscais estão alicerçadas em documentos idôneos referentes à liquidação das operações da Autuada, fornecidos pela CCEE.

Desse modo, corretas as exigências fiscais.

A Impugnante alega que as notas fiscais supostamente não escrituradas, elencadas no Anexo 8 de fls. 151/154 e que ensejaram a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75, foram devidamente registradas no livro Registro de Entradas, conforme tabela incluída à fl. 1.916 e cópias do livro de fls. 2.215/2.222.

O Ajuste SINIEF nº 02/09, em sua Cláusula Terceira, obriga todos os contribuintes do ICMS e IPI à escrituração fiscal em formato digital a partir de 01/01/09. O § 1º, inciso II do mesmo dispositivo legal determina que, por meio de Protocolo ICMS, os Estados indicarão os contribuintes obrigados à utilização da Escrituração Fiscal Digital (EFD):

Cláusula terceira A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

§ 1º Mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão:

(...)

II - indicar os contribuintes obrigados à EFD, tornando a utilização facultativa aos demais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Protocolo ICMS nº 77/08 determina que os contribuintes obrigados à EFD são aqueles listados em seus anexos, no caso de Minas Gerais, no Anexo XII:

**Cláusula primeira** Acordam os Estados, no que tange aos contribuintes com estabelecimentos neles localizados, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil em restringir a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital - EFD prevista no Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, para os contribuintes relacionados nos seguintes anexos:

(...)

Anexo XII - Estado de Minas Gerais;

(...)

Renumerado para § 1º o parágrafo único da cláusula primeira, pelo Prot. ICMS 150/09, efeitos a partir de 01.10.09.

§ 1º Os anexos de que trata a cláusula primeira estarão disponíveis no sítio do CONFAZ ([www.fazenda.gov.br/confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz)) identificado como "Lista\_Obrigados\_EFD\_2009.pdf" e terá como chave de codificação digital a seqüência "f56f841facd737305e2d4be8c20bd8f7", obtida com a aplicação do algoritmo MD5 - "Message Digest" 5.

Pesquisando no sítio [www.sped.fazenda.gov.br](http://www.sped.fazenda.gov.br), acessível por meio do sítio institucional do Confaz ([www.confaz.fazenda.gov.br](http://www.confaz.fazenda.gov.br)), vê-se que a Autuada está obrigada à utilização da EFD desde 01/01/09.

O Anexo 8 de fls. 151/154 demonstra que todas as NFes nele listadas, foram emitidas no exercício 2011, época em que a Impugnante já se encontrava obrigada à utilização da EFD.

Em sua defesa (fls. 2.215/2.222), a Impugnante inclui documentos fiscais em formato de Processamento Eletrônico de Dados (PED) que reproduzem as mesmas operações contidas nas NFes emitidas em 2011, afirmando que tais documentos seriam suficientes para elidir a acusação fiscal.

A escrituração de tais documentos não é suficiente para afastar a aplicação da Penalidade Isolada do art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75, na medida em que, como já salientado, no momento da emissão das NFes objeto da autuação, a Impugnante encontrava-se obrigada à utilização da EFD, não podendo se valer de método diverso de escrituração.

As NFes do Anexo 8 não constam de seus livros de Registro de Entrada (LRE) e de Registro de Saídas (LRS) escriturados na forma digital, transmitidos pela Autuada com certificação digital, os quais foram incluídos pela Fiscalização às fls. 576/1.034 e 1.036/1.728, respectivamente.

Apenas a título de exemplo e visando demonstrar que a Autuada, à época das infringências, não só tinha pleno conhecimento como também se utilizava da EFD,

observe-se que a NFe de saída nº 009 (fl. 495), encontra-se regularmente escriturada no LRS emitido por EFD (fl. 1.528).

Assim, os documentos escriturados em formato PED não suprem as exigências da legislação a respeito da matéria, restando correta a penalidade isolada aplicada.

A Impugnante alega que não houve descumprimento de intimação susceptível de ensejar a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Aduz que os documentos de fls. 2.224 e 2.225 demonstram o cumprimento das intimações em questão.

Constam dos autos 3 (três) distintos documentos de intimação utilizados pela Fiscalização para solicitar à Autuada documentos necessários aos trabalhos de auditoria:

- AIAF nº 313.2011.139, entregue ao Contribuinte em 20/12/11 (fls. 11/13);
- Termo de Intimação nº 230/12, entregue ao Contribuinte em 04/05/12 (fls. 19/21);
- AIAF nº 10.000002366-13, entregue ao Contribuinte em 15/06/12 (fls. 14/18);

Analisando esses documentos observa-se que os conteúdos e os períodos informados, tanto no Termo de Intimação nº 230/12, como nos AIAF nº 313.2011.139 e 10.000002366-13, não coincidem. E nem tão pouco guarda a necessária pertinência, os documentos de fls. 2.224/2.225, via dos quais a Impugnante alega o cumprimento das intimações fiscais.

Ademais, os AIAF foram emitidos em cumprimento a Ordens de Serviços distintas, emitidas para diferentes Agentes do Fisco, conforme se depreende das numerações no campo específico de cada documento, não servindo de base probante um recibo assinado e datado por um deles para exigência divergente no período e no conteúdo, solicitada pelo outro.

Consideraram-se como descumpridos, para efeito da aplicação de penalidade, o AIAF nº 10.000002366-13 e o Termo de Intimação nº 230/12, o que resultou em duas aplicações da penalidade de 1.000 (mil) UFEMGs prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

A documentação acostada pela defesa às fls. 2.224/2.225 não comprova o atendimento às intimações fiscais na integridade das peças, motivo pelo qual se afigura corretas as penalidades aplicadas.

Noutro giro, a Impugnante alega que as multas de revalidação e isoladas aplicadas seriam insubsistentes, visto que as infrações que lhe deram origem não teriam ocorrido, como demonstrado em sua defesa.

Os dispositivos legais desrespeitados pela Autuada, assim como aqueles que cominam as penalidades aplicadas estão devidamente apontados às fls. 03/05 do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando-se os documentos contidos nos autos e todo o conjunto de argumentações contido na manifestação fiscal e no parecer da Assessoria do CC/MG, vê-se que as infringências constatadas pela Fiscalização, de fato ocorreram e encontram-se amplamente fundamentadas e comprovadas, não havendo que se falar em insubsistência que se espalhe para as multas delas decorrentes.

Desse modo, corretas as demais penalidades isoladas aplicadas.

A Impugnante alega que, apesar de o ICMS integrar a base de cálculo do próprio imposto, não pode ele ser incluído no valor da operação para efeito de cálculo da multa isolada.

O ICMS é um tributo não cumulativo, que têm por característica o fato de estar incluído em sua própria base de cálculo. Trata-se de uma característica intrínseca que lhe permite ser transferido sucessivamente ao longo da cadeia de circulação da mercadoria.

Nas operações sujeitas à incidência do ICMS, o tributo é um percentual do próprio valor da operação de entrada ou de saída da mercadoria e não um valor a ser acrescido a tal montante, como alega a Impugnante em sua peça de defesa.

As premissas da análise realizada pela Impugnante não se amoldam à realidade: não há uma relação de soma entre o valor da operação e o valor do ICMS incidente nessa mesma operação, que desemboque em um terceiro montante, que seria o valor total da mercadoria. O que há, na verdade, é uma relação de continência, na qual o valor do ICMS está contido no valor da operação.

Assim, as liquidações de diferenças contidas no “Relatório CB 006 – Pré-Fatura” da CCEE representam a parte meramente remuneratória do valor da operação de entrada ou saída de energia elétrica. Somente após a inclusão do ICMS em sua base, chegar-se-á ao valor integral da operação, que é a base para a exigência das penalidades isoladas previstas na legislação.

Nas operações relacionadas com a autuação, o ICMS só não consta dos valores informados pela CCEE por uma questão de natureza prática, qual seja, não se saber de antemão a qual Estado tal tributo será devido, na medida em a energia elétrica será utilizada por incerto usuário, situado em qualquer Estado da Federação.

A integração do ICMS em sua própria base de cálculo é norma de cunho constitucional, prevista no art. 155, inciso XII, alínea “i” da CF/88:

Art. 155 (...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) **fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre**, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Grifou-se)

O destaque do ICMS é uma mera indicação para fins de controle, não se separando o valor da operação, do valor do ICMS incidente na operação, sendo este

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

último uma parte da primeira. É o que determina o art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. (...)

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - **o montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (Grifou-se)

O art. 53-F, § 4º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 deixa claro que a base de cálculo da operação é composta também pelo valor do imposto:

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e "Déficits" (MCSO) do Ambiente de Comercialização Regulado, o agente de mercado emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e, relativamente às diferenças apuradas:

(...)

§ 4º - Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo é responsável pelo pagamento do imposto e deverá, ao emitir a nota fiscal relativa à entrada:

I - fazer constar, como base de cálculo da operação, o valor da liquidação financeira contabilizada pela CCEE, considerada a regra prevista § 1º deste artigo, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;

A própria Impugnante reconhece à fl. 1.924 que "...o ICMS integra a base de cálculo do próprio imposto".

A expressa disposição constitucional e legal no sentido de que o valor da operação, em matéria do ICMS, inclui o valor do próprio tributo, mostra-se suficiente para afastar a alegação de erro na apuração da base de cálculo das penalidades isoladas.

Os já transcritos arts. 155, inciso XII, alínea "i" da CF/88 e 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, além do art. 53-F, § 4º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 afirmam textualmente que o ICMS compõe a própria "base de cálculo", o que seria suficiente para afastar por completo a hipótese de exclusão do ICMS da base de apuração da multa isolada, como proposto pela Impugnante.

Portanto, correta a penalidade aplicada.

A Impugnante aduz que as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, superando em muito o valor do tributo exigido, razão pela qual devem ser canceladas ou reduzidas.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação)

refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão de falta de recolhimento de ICMS pela entrada de energia elétrica no âmbito da CCEE (fls. 144/145 e 147) e também por recolhimento a menor de ICMS em razão de aproveitamento indevido de créditos referentes à entrada de energia elétrica posteriormente saída do estabelecimento ao amparo de não incidência (fls. 149/150).

Já as multas capituladas no art. 54, inciso VI; no art. 54, inciso VII, alínea "a" no art. 55, inciso I; no art. 55, inciso II, no art. 55, inciso VII, no art. 55, inciso XIII, alínea "b" e no art. 55, inciso XXVIII. todos da Lei nº 6.763/75 (Multas Isoladas) foram exigidas por descumprimento de obrigações acessórias por parte da Autuada, respectivamente, (1) pela emissão de documento fiscal com erro na indicação de ser a operação de entrada ou saída, (2) por descumprir intimação fiscal, (3) por deixar de registrar notas fiscais de entrada e saída de energia elétrica no LRE e no LRS, (4) por dar saída em energia elétrica desacoberta de documentação fiscal, (5) por consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista na legislação, (6) por aproveitar indevidamente crédito fiscal referente à entrada de mercadoria que posteriormente saiu do estabelecimento alcançada pela não incidência e (7) por dar entrada em energia elétrica desacoberta de documentação fiscal.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, duas relativas a obrigações principais e as outras sete decorrentes de descumprimento de diferentes obrigações acessórias.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

*"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"* (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “*são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias*”.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falem natureza abusiva ou confiscatória em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração, lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Corretas, portanto, as multas aplicadas.

Em relação à reincidência, os requisitos para sua verificação e imputação encontram-se previstos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Por meio dos documentos de fls. 2.311/2.321, a base fática de aplicação da reincidência foi alterada pela Fiscalização para excluir os PTAs nºs 01.000154885-76 (Multa Isolada do art. 55, inciso II) e 04.002023945-17 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), utilizados como base para aplicação da majoração prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em substituição, como suporte à reincidência das penalidades isoladas, foram incluídos os PTAs n°s 02.00210699-36 (Multa Isolada do art. 55, inciso II) e 04.002204551-82 (Multa Isolada do art. 55, inciso VII), os quais atendem aos critérios previstos na legislação.

Além dessa retificação, o Auto de Infração foi também ratificado para confirmar todas as reincidências em relação à Autuada e ainda, para excluir essas mesmas reincidências no que tange à Coobrigada, na medida em que o art. 53, § 6º da Lei n° 6.763/75 limita sua incidência à prática de nova infração “pela mesma pessoa” que anteriormente já a havia praticado.

Regularmente cientificada sobre as alterações, a Autuada aditou sua Impugnação, reiterando os termos da peça de defesa inicial e seu pedido pela improcedência do Auto de Infração.

A dupla reincidência restou verificada em relação a 4 (quatro) das 7 (sete) Multas Isoladas exigidas, quais sejam, as do art. 54, inciso VI; art. 54, inciso VII, alínea “a”; art. 55, inciso II e art. 55, inciso VII. Tais multas foram majoradas em consonância com as disposições do art. 53, § 7º supracitado.

Desse modo, constatada está a reincidência em relação a tais penalidades.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário de fls.2.311/2.321 e ainda, para excluir do polo passivo a pessoa jurídica Praxair Holding Latinoamerica, SL por inexistência nos autos de fundamentos fático-jurídicos que justifiquem sua inclusão como Coobrigado. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 01 de outubro de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

D