

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.976/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001904550-88  
Impugnação: 40.010151886-04, 40.010151841-53 (Coob.), 40.010151827-46 (Coob.)  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.00-62  
Daniel dos Santos Júnior (Coob.)  
CPF: 130.696.428-88  
Luis Fernando Barbosa Martinez (Coob.)  
CPF: 055.978.608-52  
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outro(s), Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - CONSUMO FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada em bens alheios à atividade produtiva ou em áreas marginais ao processo de produção. Infração lastreada nos termos do art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA.** Constatada a entrada de mercadoria (energia elétrica) desacobertada de documentação fiscal apurada nos termos do art. 194 do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da mencionada lei.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

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

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada em bens alheios à atividade produtiva ou em áreas marginais ao processo de produção, no período de 01/05/16 a 31/05/16.

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

- entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante Levantamento Quantitativo nos termos do art. 194, incisos IV e VII do RICMS/02, nos meses de fevereiro a abril de 2016 e junho a dezembro de 2016.

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

Registra-se ademais que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados os sócios-administradores da empresa autuada, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Das Impugnações**

Inconformado, o Coobrigado Luis Fernando Barbosa Martinez apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 40/74, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- argui a decadência parcial do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário,

- entende que o período de sua responsabilidade pessoal está limitado à 21/11/16;

- aduz que as penalidades exigidas são abusivas;

- requer:

- cancelamento do Auto de Infração ou subsidiariamente:

- reconhecimento da decadência parcial do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário;

- limitação de sua responsabilidade tributária, no período de atuação como administrador da sociedade até 21/11/16 ou sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária, com o direito ao benefício de ordem na execução fiscal;

- redução das multas à 20% nos termos da decisão do Supremo Tribunal Federal – STF.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pede a procedência da impugnação.

Igualmente inconformado, o Coobrigado Daniel dos Santos Junior apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 108/120, com os seguintes argumentos, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição clara e precisa da autuação;

- discorda da aplicação do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN, haja vista impossibilidade de lhe atribuir reponsabilidade pessoal no Auto de Infração em exame;

Requer:

- cancelamento do Auto de Infração, eis que eivado de nulidade ou subsidiariamente:

- sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

Pede a procedência da impugnação.

Também inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 392/495, com os seguintes argumentos infra elencados:

- indica as razões pelas quais o Auto de Infração deve ser desconstituído e passa a tratar de cada um dos pontos elencados;

- argui que o crédito tributário estaria parcialmente decaído, quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 18/02/16, uma vez que a Impugnante tomou ciência da presente autuação no dia 18/02/21, aplicando o art.150, § 4º, do CTN;

- suscita que a regra do art. 173, inciso I do CTN somente poderia ser aplicada aos fatos geradores com lançamento de ofício, que não seria o caso do ICMS, cujo lançamento se faz por homologação;

- aduz que o lançamento feito pelo Fisco, para a desconsideração de créditos de ICMS, teria seguido critérios duvidosos para as estimativas, tendo sido usado o PLD (Preço de Liquidação das Diferenças), preço mais caro negociado no Mercado de Curto Prazo (MCP) da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), ao invés do preço mensal dos contratos bilaterais ajustados com a CSN Energia S.A., mais próximo do preço real da energia elétrica no período autuado;

- aponta que a Fiscalização teria adotado base de cálculo incorreta, por ter utilizado como preço médio arbitrado nas operações os valores do PLD e não aqueles das notas fiscais de aquisição de energia elétrica emitidas pelos fornecedores, pede, assim, a substituição dos valores de preço médio arbitrado;

- pontua que considerando que a energia elétrica é utilizada pela Autuada, em sua maior parte, no processo produtivo de extração de minério e seu beneficiamento, o enquadramento na imunidade constitucional do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição da República de 1988 – CR/88 confere imunidade de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência de ICMS às suas operações de aquisição de energia elétrica no MCP da CCEE (que são equiparadas a operações interestaduais com energia elétrica);

- sustenta que o Estado de Minas Gerais faz interpretação restritiva sobre a imunidade prevista no art.155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CR/88, e que uma norma regulamentar infraconstitucional não pode reduzir o alcance da imunidade tributária constitucional;

- entende que pode aproveitar crédito de ICMS em operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, por meio de laudo técnico que informe o percentual de carga destinada ao seu processo produtivo;

- aponta a existência de dados incorretos no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário e portanto a autuação seria nula;

- informa que as diferenças de saldos de energia elétrica não são consideráveis, diante dos consumos dos períodos;

- observa que o Fisco não deveria se basear em notas fiscais de fornecimento de energia elétrica emitidas por fornecedores, pois a geração é medida em potência energética (MW) e não em medida de consumo (MWh), pelo que não seria correto comparar as duas medidas;

- destaca que a energia elétrica é um bem incorpóreo e, não sendo possível estocá-la, a ela não pode ser aplicada a lógica da contabilização de estoques, utilizada para mercadorias tangíveis;

- ressalta que com a metodologia aplicada pela Fiscalização, todos os consumidores livres de energia elétrica seriam sonegadores, já que sempre apresentariam saldos positivos e negativos no histórico de consumo;

- no que tange ao saldo positivo de energia elétrica, registra que é normal que haja perdas no fornecimento de energia elétrica;

- acrescenta que na medição contábil das faturas da CCEE, é feito o ajuste das perdas, mas somente na medição do consumo, o que significa que necessariamente não existem ajustes na medição da potência ativa de geração elétrica, o que implicaria em erro do confronto entre dados de geração e de consumo realizados no trabalho fiscal;

- quanto ao saldo negativo de energia elétrica, atesta que advém do fato de que houve insuficiência de geração do gerador livre contratado (desvinculando energia contratada com a sua entrega física), em razão do despacho centralizado das demais usinas hidrotérmicas pelo NOS, para cobrir a energia faltante por meio do Mecanismo de Realocação de Energia (MRE);

- menciona a potência ativa de geração elétrica, potência reativa de consumo, fluxo de energia entre fornecedor e carga, perdas técnicas e não-técnicas de energia elétrica, falta de precisão do cálculo físico de conversão da potência energética (quantidade - MW) em energia elétrica (fluxo energético – MWh), dentre outros;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- pleiteia a insubsistência da autuação fiscal no que tange ao estorno de créditos de ICMS por apropriação indevida em razão de utilização de critério incorreto no lançamento;

- entende que a base legal correta para aplicar ao caso seria do art. 70, inciso X do RICMS/02, que não teria sido citado no Auto de Infração;

- acrescenta que na hipótese de não se entender pela insubsistência da autuação fiscal, pugna pela redução de 96,64% (noventa e seis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento) - percentual constante no laudo técnico de consumo de energia elétrica - do valor da acusação referente à falta de recolhimento de ICMS em decorrência da entrada desacoberta de documentação fiscal;

- enfatiza ter sido incorreta a aplicação da multa isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 por aproveitamento indevido de crédito, e que deveria ser aplicada a regra contida no art. 55, inciso II, de tal lei, por saída desacoberta de documentação fiscal, requer o cancelamento da penalidade;

- entende também ter sido incorreta a aplicação da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em relação ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS, dizendo que o dispositivo se aplicaria apenas à ocorrência de inadimplência do contribuinte (valor do imposto não recolhido tempestivamente);

- discorda da aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada;

- aduz que as penalidades aplicadas apresentam natureza confiscatória;

- requer a exclusão ou redução das multas exigidas;

- defende que não pode ser atribuída responsabilidade aos sócios administradores, por não ter sido comprovada a prática de ações com excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato social, nos termos do artigo 135 do CTN,

- reitera que não foi verificada conduta dolosa ou culposa por parte deles;

- discorre acerca da responsabilidade tributária do sócio Luís Fernando Barbosa Martinez após 21/11/16, quando ele se desligou da diretoria da empresa, e requer a exclusão de sua responsabilidade;

- pleiteia que os sócios-administradores sejam excluídos do polo passivo.

Requer:

- nulidade do Auto de Infração, devido à insubsistência da autuação devido à impropriedade técnica fiscal, aplicação indevida das multas, não utilização do PLD para compor a base de cálculo do imposto devido, ou subsidiariamente:

- reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário referente ao período anterior à 18/02/16 ou subsidiariamente;

- exclusão das penalidades ou sua redução à 20% (vinte por cento);

- exclusão dos sócios do polo passivo da obrigação tributária ou;

- limitação da responsabilidade de Luis Fernando Barbosa Martinez até o dia 21/11/16;

- conversão do julgamento em diligência;

- produção de prova pericial, com quesitos apresentados às págs. 487/489, para o laudo técnico de aproveitamento de crédito de ICMS de energia elétrica e dos equipamentos elétricos instalados em seu parque industrial.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 498/539, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

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

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

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

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

A empresa Autuada ainda pleiteia a conversão do julgamento em diligência porém, todas as informações encontradas no presente lançamento fiscal são suficientes para elucidação do processo em debate, sendo dispensada a sua realização.

#### **Da prova pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de 487/489, quais sejam:

QUESITOS RELATIVOS AO ITEM VI DA IMPUGNAÇÃO

1º) QUEIRA O SR. PERITO EXPLANAR SE O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO ESPECÍFICO É CAPAZ DE AFERIR EVENTUAIS ENTRADAS E/OU SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO APURADAS PELA CCEE? ESTÁ CORRETO O TRABALHO FISCAL DE COMPARAR DADOS DE GERAÇÃO (NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE ENERGIA DO FORNECEDOR) COM DADOS DE CONSUMO (PRÉ-FATURA E RELATÓRIO FINAL DA CCEE)? JUSTIFIQUE;

2º) QUEIRA O SR. PERITO EXPLANAR SE EXISTEM PONTOS DE CONEXÃO OU DE USO DA REDE BÁSICA E/OU COMPARTILHADA DO SISTEMA ELÉTRICO? EM QUAIS PONTOS E QUAL A TENSÃO ELÉTRICA? ESTÃO LIGADOS NA REDE DE TRANSMISSÃO OU DE DISTRIBUIÇÃO? EXISTEM PONTOS CLANDESTINOS DE CONEXÃO E/OU USO DA IMPUGNANTE? QUAIS AS IMPLICAÇÕES LEGAIS E TÉCNICAS DE LIGAÇÕES CLANDESTINAS NA REDE, MORMENTE EM UM PROCESSO INDUSTRIAL QUE NECESSITA DE ENERGIA ELÉTRICA REGULAR E CONTÍNUA PARA PROMOVER A TRANSFORMAÇÃO DO MINÉRIO? É POSSÍVEL QUE ENTRE OU SAIA ENERGIA ELÉTRICA DOS PONTOS DE CONEXÃO DA IMPUGNANTE NA REDE BÁSICA DO SISTEMA ELÉTRICO SEM O CONHECIMENTO DA CCEE? A IMPUGNANTE É CAPAZ DE GERAR QUALQUER TIPO DE ENERGIA ELÉTRICA EM SEU ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL? JUSTIFIQUE;

3º) SOB A METODOLOGIA DE CÁLCULO DE CONVERSÃO DE GRANDEZAS DIVERSAS DE ENERGIA ELÉTRICA, QUEIRA O SR. PERITO EXPLANAR SE A POTÊNCIA ENERGÉTICA DE GERAÇÃO ELÉTRICA, MEDIDA EM MW, PODE SER CONVERTIDA, SEM QUAISQUER DISTORÇÕES, PARA A GRANDEZA DE ENERGIA ELÉTRICA OU FLUXO DE ENERGIA, MEDIDA EM MWH? O CONSUMO HORÁRIO PODE SER CONVERTIDO DIRETAMENTE NA QUANTIDADE DE ENERGIA ELÉTRICA, DESCONSIDERANDO O FATOR DE POTÊNCIA E DE CARGA? VIDE AS FÓRMULAS DO FATOR DE POTÊNCIA E DO FATOR DE CARGA E INDIQUE EXEMPLO DE CÁLCULO DE CONVERSÃO PARA UM

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

MESMO MONTANTE DE ENERGIA DE 100 MW. JUSTIFIQUE AS RESPOSTAS;

4º) QUEIRA O SR. PERITO INFORMAR SE A MESMA QUANTIDADE DE ENERGIA ELÉTRICA GERADA CHEGA INTACTA NA CARGA, APÓS SUA CONDUÇÃO PELAS REDES DE TRANSMISSÃO E/OU DISTRIBUIÇÃO? EXISTEM PERDAS TÉCNICAS E NÃO-TÉCNICAS NA REDE BÁSICA DO SISTEMA INTERLIGADO NACIONAL, TAIS COMO, POR EXEMPLO, ERROS DE MEDIÇÃO, EFEITO JOULE, ETC.? JUSTIFIQUE;

5º) QUEIRA O SR. PERITO INFORMAR SE A MEDIÇÃO NOS RELÓGIOS DOS PONTOS DE CARGA DO ESTABELECIMENTO DA IMPUGNANTE, CONSIDERANDO QUE ESTEJAM DEVIDAMENTE CALIBRADOS, SÃO EXTREMAMENTE PRECISOS OU FAZEM UMA MEDIÇÃO DE CARGA HORÁRIA APROXIMADA, COM UMA MARGEM DE PERDA OU GANHO NÃO-REPRESENTATIVA? ESSA MEDIÇÃO É FEITA DE 15 EM 15 MINUTOS NO SISTEMA DE MEDIÇÃO PARA FATURAMENTO (SMF)? JUSTIFIQUE;

6º) QUEIRA O SR. PERITO ESCLARECER SE QUANTO AO APONTAMENTO DE SALDO NEGATIVO DE ENERGIA FEITA PELO FISCO, PODE EXISTIR A INJEÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DE OUTRAS FONTES DE GERAÇÃO CONECTADAS À REDE BÁSICA DO SIN, NO MOMENTO DOS BALANÇOS ENERGÉTICOS PROMOVIDOS PELO ONS, MORMENTE NO CASO DE USO DO MECANISMO DE REALOCAÇÃO DE ENERGIA (MRE), EM FACE DA INSUFICIÊNCIA DE POTÊNCIA GERADORA EXPERIMENTADA PELO GERADOR LIVRE? JUSTIFIQUE;

7º) QUEIRA O SR. PERITO INFORMAR SE AS DIFERENÇAS DE ENERGIA ELÉTRICA (SALDO POSITIVO E NEGATIVO), VERIFICADAS PELO FISCO, SÃO SIGNIFICATIVAS, FRENTE À QUANTIDADE ADQUIRIDA MENSAL? O CONSUMO REGULAR E CONTÍNUO DE ENERGIA ELÉTRICA NOS PONTOS DE CARGA OU O CONSUMO MASSIVO E ABRUPTO PODEM RESULTAR EM POTÊNCIAS DE GERAÇÃO DISTINTAS (FATOR DE POTÊNCIA), AINDA QUE PARA UMA MESMA QUANTIDADE DE ENERGIA ELÉTRICA (MW) ADQUIRIDA NO MÊS? JUSTIFIQUE, COM EXEMPLOS DE CÁLCULOS E APRESENTE PLANILHA COM A MARGEM PERCENTUAL DOS SALDOS DE ENERGIA ELÉTRICA APURADOS, BEM COMO UMA MÉDIA PERCENTUAL DO PERÍODO AUTUADO DE 2016.

QUESITOS RELATIVOS AO ITEM VIII DA IMPUGNAÇÃO

8º) QUEIRA O SR. PERITO OFICIAL INFORMAR SE O LAUDO PERICIAL DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, EM ANEXO À IMPUGNAÇÃO, ESTÁ APTO A COMPROVAR O PERCENTUAL DE ENERGIA ELÉTRICA EMPREGADA NA LINHA PRODUTIVA DA IMPUGNANTE? CASO CONTRÁRIO, QUAIS AS RAZÕES DE INVALIDADE DO LAUDO TÉCNICO APRESENTADO? JUSTIFIQUE.

9º) EM CASO DE IMPRESTABILIDADE DO LAUDO TÉCNICO DA IMPUGNANTE, QUEIRA O SR. PERITO OFICIAL, ATRAVÉS DE VERIFICAÇÃO IN LOCO, DIZER QUAL O PERCENTUAL APLICADO NO SEU PROCESSO PRODUTIVO E NAS ATIVIDADES ALHEIAS À DO ESTABELECIMENTO PRINCIPAL, NO PERÍODO AUTUADO? FAVOR APRESENTAR LAUDO TÉCNICO COM CONCLUSÃO, ACERCA DO PERCENTUAL DE USO DA ENERGIA ELÉTRICA, COMO INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de energia elétrica utilizada em bens alheios à atividade produtiva ou em áreas marginais ao processo de produção, no período de 01/05/16 a 31/05/16.

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

- entrada de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada mediante Levantamento Quantitativo nos termos do art. 194, incisos IV e VII do RICMS/02, nos meses de fevereiro a abril de 2016 e junho a dezembro de 2016.

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

Registra-se ademais que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados os sócios-administradores da empresa autuada.

Previamente, necessário se faz explicar sobre o funcionamento do processo de comercialização de energia elétrica no Brasil, importante para o entendimento do trabalho fiscal e da própria lógica do sistema elétrico.

Até 1995 o modelo do setor elétrico era composto por empresas verticalizadas, na sua maioria estatais, que englobavam as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Nesse ambiente as tarifas eram reguladas

em todos os segmentos não havendo, portanto, competição e os consumidores eram exclusivamente cativos (consumidor que só pode comprar energia elétrica da concessionária ou permissionária da localidade de sua instalação).

Em 1996, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro (Projeto RE-SEB), coordenado pelo Ministro de Minas e Energia, contando com a participação de diversos técnicos brasileiros, bem como com a participação de empresa inglesa de consultoria. Os trabalhos do Projeto RE-SEB definiram as bases conceituais que deveriam nortear o desenvolvimento do setor elétrico.

As principais conclusões do projeto foram a necessidade de implementar a desverticalização das empresas de energia elétrica, ou seja, dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incentivar a competição na geração/comercialização e manter sob regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais.

Foi também identificada a necessidade de criação de um órgão regulador, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para o sistema elétrico nacional, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), e de um ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica, o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE). Por meio da Lei nº 9.648/98 e do Decreto nº 2.655/98, foi criado o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), ambiente virtual, sem personalidade jurídica.

O MAE foi instituído pela assinatura de um contrato de adesão multilateral de todos os Agentes (Acordo de Mercado), como um mercado autorregulado, com a finalidade de viabilizar as transações de energia elétrica por meio de Contratos Bilaterais e do Mercado de Curto Prazo (Mercado “Spot”), entre as empresas que executam os serviços de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional (SIN).

Concluído em agosto de 1998, o Projeto RE-SEB definiu o arcabouço conceitual e institucional do modelo a ser implantado no Setor Elétrico Brasileiro. Durante os anos de 2003 e 2004, o Governo Federal lançou as bases de um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro, sustentado pelas Leis nº 10.847 e 10.848, de 15/03/01, e pelo Decreto nº 5.163 de 30/07/04.

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

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

### **Geração**

Os Agentes de Geração podem ser classificados em:

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

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

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

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

### **Transmissão**

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

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

### **Distribuição**

Os Agentes de Distribuição realizam atividades orientadas a serviços de rede e de venda de energia aos Consumidores Cativos com tarifas e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL.

Com o novo modelo, os Distribuidores têm participação obrigatória no Ambiente de Contratação Regulado, celebrando contratos de energia com preços resultantes de leilões.

### **Comercializadores**

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

### **Importadores de Energia**

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

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

### **Consumidores Cativos**

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

### **Consumidores Livres**

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

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

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

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

Os CCEALs são negociados livremente entre duas partes e firmados entre os Agentes contratantes, sem a participação da ANEEL ou da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Esses contratos são registrados na CCEE, sendo que o processo de registro consiste na informação dos montantes contratados e dos prazos envolvidos, não havendo necessidade de informar os preços acordados.

Os contratos são registrados pelos Agentes Vendedores e validados pelos Agentes Compradores, para que sejam utilizados no processo de Contabilização e Liquidação Financeira. Os Agentes de Geração sejam concessionários de serviço público de geração, produtores independentes de energia ou autoprodutores, assim como os comercializadores, podem vender energia elétrica nos dois ambientes, mantendo o caráter competitivo da geração.

Tanto os contratos do Ambiente de Contratação Regulado como os do Ambiente de Contratação Livre são registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e servem de base para a contabilização e liquidação das diferenças no Mercado de Curto Prazo.

Os montantes totais contratados são liquidados bilateralmente pelos Agentes, fora do ambiente de operações da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e de acordo com condições contratuais específicas.

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

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

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

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

#### **Ambiente de Contratação Regulada – ACR**

Participam do Ambiente de Contratação Regulado: os Agentes Vendedores e Agentes de Distribuição de energia elétrica.

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

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

#### **Ambiente de Contratação Livre – ACL**

No Ambiente de Contratação Livre, participam Agentes de Geração, Comercializadores, Importadores e Exportadores de energia elétrica, além dos Consumidores Livres.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ambiente, há liberdade para se estabelecer volumes de compra e venda de energia e seus respectivos preços, sendo as transações pactuadas por meio de Contratos de Compra de Energia no Ambiente Livre (CCEALs).

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

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

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

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

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica é responsável pelo processamento da contabilização da Energia Elétrica produzida e consumida no Brasil, sendo regida por um conjunto de Regras comerciais, complementares e integrantes às Regras de Comercialização, que devem ser cumpridas por todos os Agentes participantes da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica.

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

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

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

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

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

Com base nas condições hidrológicas, na demanda de energia, nos preços de combustível, no custo de déficit, na entrada de novos projetos e na disponibilidade de equipamentos de geração e transmissão, o modelo de precificação obtém o despacho (geração) ótimo para o período em estudo, definindo a geração hidráulica e a geração térmica para cada submercado.

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

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

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

Com base nas informações dos montantes contratados e dos montantes medidos, a contabilização é realizada e os montantes negociados no Mercado de Curto Prazo (também chamado “Mercado Spot”) são calculados.

Dessa forma, pode-se dizer que o Mercado de Curto Prazo é o mercado das diferenças. No referido mercado, as relações são multilaterais, ou seja, todos os Agentes compradores 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. O Mercado de Curto Prazo, caracterizado pela realização de transações multilaterais, envolve, então, o efetivo fornecimento da energia elétrica em cada período de apuração, que é valorada mediante critérios consistentes na atribuição do preço do Mercado de Curto Prazo (PLD), vigente para cada intervalo definido de tempo e para cada um dos submercados de energia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A contabilização é efetuada mensalmente conforme prazos e condições estabelecidas em Procedimentos de Comercialização. Ao término da contabilização, são identificadas as posições de cada Agente (devedora ou credora) no Mercado de Curto Prazo, resultando na Pré-Fatura individualizada.

Em seguida, ocorre o Processo de Liquidação Financeira mensal, no qual são efetuados os pagamentos e recebimentos financeiros pelos Agentes. O valor do crédito ou do débito a ser atribuído pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica a um determinado Agente, em razão da venda ou da compra de energia elétrica em um determinado período de apuração, sofre os ajustes previstos pelas Regras do Mercado, homologadas pela ANEEL.

Os ajustes são condições impostas aos Agentes para a realização de operações de compra e venda de energia elétrica no Mercado de Curto Prazo. Assim, tais ajustes não correspondem a novas operações de compra e venda de energia elétrica. Os ajustes são realizados por ocasião da contabilização das operações realizadas no Mercado de Curto Prazo e variam conforme a caracterização do Agente como gerador, distribuidor/comercializador ou consumidor.

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

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

Esse é, em síntese, o funcionamento do mercado em análise.

### **Da decadência parcial do crédito tributário**

A Defesa argui, *a priori*, a decadência parcial do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

Considerando que em relação aos fatos geradores ocorridos até 29/02/16, não foi realizado o pagamento nem mesmo parcial do imposto referente aos saldos negativos e estorno relativo ao saldo positivo, cabível, portanto, o lançamento de ofício do crédito tributário.

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, assim entendeu:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO

CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210). (...)

Conforme a jurisprudência citada, o início do prazo decadencial quinquenal para a Fiscalização constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, apesar da previsão legal, o pagamento não ocorre. É esse o prazo estabelecido no art. 173, inciso I do Código Tribunal Nacional, veja-se:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Portanto, quando não ocorre nenhum pagamento, mesmo relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é aquele previsto no art. 173, inciso I do CTN.

Dessa forma, no que se refere aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/17 e estará expirado em 01/01/22.

Como a Autuada tomou ciência do feito fiscal em 18/02/16 (págs. 16) e o Coobrigado Luís Fernando Barbosa Martinez foi cientificado em 17/02/21 (págs. 25), não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário.

**Da suposta imunidade tributária das operações interestaduais de entrada de insumo de energia elétrica destinadas à industrialização**

A Autuada sustenta que as aquisições de energia elétrica originadas de operações interestaduais, cuja energia seja empregada em seu processo produtivo, estariam imunes à incidência do ICMS.

Entretanto, não lhe assiste razão.

O Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do RE 748.543 ocorrido em agosto de 2020, confirmou a incidência na aquisição de energia elétrica para emprego em processo de industrialização e que a totalidade do ICMS cabe ao estado de destino. Confira-se:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. DE ACORDO COM O ARTIGO 20, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, É ASSEGURADA À UNIÃO (EC 102/2019), AOS ESTADOS, AO DISTRITO FEDERAL E AOS MUNICÍPIOS A PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO DA EXPLORAÇÃO, NO RESPECTIVO TERRITÓRIO, DE PETRÓLEO OU GÁS NATURAL, DE RECURSOS HÍDRICOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE OUTROS RECURSOS MINERAIS.

2. SOMENTE OS ESTADOS DE DESTINO (ESTADO EM QUE SITUADO O ADQUIRENTE) PODEM INSTITUIR ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENERGIA ELÉTRICA, NOS TERMOS DO ARTIGO 155, §2º, X, 'B' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES: RE 198088, RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, DJ 5-9-2003.

3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL. TEMA 689, FIXADA A SEGUINTE TESE DE REPERCUSSÃO GERAL: "SEGUNDO O ARTIGO 155, § 2º, X, B, DA CF/1988, CABE AO ESTADO DE DESTINO, EM SUA TOTALIDADE, O ICMS SOBRE A OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO PODENDO O ESTADO DE ORIGEM COBRAR O REFERIDO IMPOSTO". (GRIFOU-SE).

Portanto, a empresa Autuada deve recolher o imposto na entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual para emprego em seu processo industrial de extração de minério e beneficiamento.

A operação abarcada pela não-incidência do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição da República de 1988 - CR/88 (imunidade tributária) está na comercialização ou industrialização da energia elétrica nas operações interestaduais.

A operação para emprego no processo industrial de minério e beneficiamento tratou de favorecer o estado de destino (consumo, com a totalidade do imposto sobre a operação) e não o estado de origem (comercialização, conferindo imunidade tributária).

A regra prevista no art. 5º, § 1º, item 4, da Lei nº 6.763/75, infra transcrita, corrobora a tese constitucional e a incidência do ICMS no caso em debate, tratando-se de norma vigente e, portanto, válida e aplicável:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (grifou-se).

(...)

A redação vigente desse dispositivo legal pretende tornar mais claro o objetivo da norma em questão, qual seja o de estabelecer que incide o ICMS na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, e não do minério, como tenta erroneamente fazer crer a Impugnante.

Conforme as considerações elencadas na Instrução Normativa SLT nº 01/03 (publicada pouco antes da vigência da nova redação dada ao art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75) sobre a correta interpretação da norma tributária, uma interpretação extensiva do termo industrialização no dispositivo legal supracitado, de forma a alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive

lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos.

Em relação ao pedido de redução de 96,64% (noventa e seis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento) do valor da acusação fiscal em relação às entradas desacobertadas não há qualquer cabimento. Como explicado no tópico corrente, há a incidência do imposto nas aquisições interestaduais de energia elétrica para consumo no processo industrial, podendo se utilizar do seu laudo técnico para creditamento do ICMS/ST retido na nota fiscal de seu fornecedor de energia elétrica, restando prejudicada sua aspiração

**Dos critérios objetivos válidos para as estimativas do lançamento por arbitramento e da adoção de base de cálculo incorreta devido à utilização do PLD**

A Autuada argumenta que o Fisco se utilizou dos valores do PLD (publicado pela CCEE em seu sítio institucional) ao invés dos valores observados nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica (emitidas por seus fornecedores) a fim de arbitrar a base de cálculo para determinação do ICMS devido.

Entretanto, o Fisco se valeu exatamente da média ponderada dos preços de energia elétrica constantes nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores, em cada período autuado, conforme faculta a legislação.

Os arts. 53 e 54 ambos do RICMS/02 assim estabelecem:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

(...)

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior; (grifou-se)

(...)

Seguindo as orientações insculpidas nos artigos supracitados, o Fisco adotou como preço arbitrado a média ponderada dos preços unitários do MWh nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica emitidas pelos fornecedores da empresa Autuada, em cada período de apuração.

Ademais, como a própria empresa Autuada cita em sua impugnação, o Fisco, em seu relatório fiscal (págs. 7), informou que o preço arbitrado corresponde à

média ponderada dos preços de aquisição de energia elétrica em cada período ou, na ausência destes, ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) divulgado mensalmente pela CCEE. Como em todo o período autuado existiam notas fiscais de aquisição de energia elétrica, os preços unitários informados nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores (Anexo 1.6 – NF Fornecedor de EE às págs. 13) serviram de base para o arbitramento realizado. Não houve necessidade de utilização dos valores de PLD.

Já no Anexo 1.8 – LQ EE (págs. 13), na legenda relativa à coluna VII, está destacado que os valores de preço médio considerados nesta coluna já estão com o ICMS incluso (preços com o ICMS calculado por dentro).

Para os meses em que foi verificado o saldo negativo no Levantamento Quantitativo, a multiplicação do saldo (em valor absoluto) pelo preço médio resultou na base de cálculo para apuração do ICMS devido – encontrado pela multiplicação entre a alíquota aplicável e a base de cálculo – em virtude das entradas desacobertas de documentação fiscal, conforme explicado no Anexo 1.8 (págs. 13).

Em relação ao percentual de consumo empregado em seu processo produtivo, para os meses em que foi verificado o saldo positivo no Levantamento Quantitativo, o Fisco utilizou o valor de 96,64% (noventa e seis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento) informado pela Autuada em seu laudo técnico para estorno do crédito utilizado indevidamente em sua escrituração fiscal digital -EFD.

Foi verificado pela Fiscalização que a Autuada considerou corretamente o percentual constante no laudo técnico para escriturar seus créditos de ICMS decorrentes de aquisição de energia elétrica.

Dessa forma, a fim de não realizar estorno (decorrente de saldo positivo no Levantamento Quantitativo) superior ao valor previamente creditado pela empresa, o ICMS a ser estornado em virtude de aproveitamento indevido foi calculado efetuando-se a multiplicação da base de cálculo pelo percentual do laudo técnico de 96,64% (noventa e seis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento) e a multiplicação deste resultado pela alíquota aplicável.

As legendas e fórmulas existentes no Anexo 1.8 (págs. 13) mostram todas as informações necessárias para entendimento dos cálculos empreendidos na peça fiscal.

Portanto, como o Fisco em seus cálculos se fez valer exatamente dos valores considerados corretos pela Autuada (preços de energia elétrica constantes nas notas fiscais de aquisição), além de adotar parâmetro de cálculo facultado pela legislação, resta esvaziada a alegação.

#### **Da impossibilidade de auditoria em energia elétrica por sua especificidade (dados incorretos/bem incorpóreo)**

O presente trabalho fiscal trata do Levantamento Quantitativo de energia elétrica, o qual considera a movimentação (entradas e saídas) das quantidades de energia elétrica, medidas em MWh (unidade de energia), comercializadas e consumidas pelo estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, a energia elétrica é considerada mercadoria e, portanto, é passível de quantificação por meio do procedimento técnico idôneo de Levantamento Quantitativo de mercadorias.

A Autuada alega que as diferenças de saldo encontradas no Levantamento Quantitativo não são significativas frente ao consumo observado em cada mês do período analisado e que é incorreto o Fisco se basear nas notas fiscais de saída de energia dos fornecedores.

Todavia, o ICMS apurado em decorrência das diferenças de saldo encontradas na movimentação de energia elétrica do estabelecimento industrial não são consideradas insignificantes para o erário mineiro, devendo ser apuradas e exigidas de acordo com a legislação vigente.

E, além disso, dizer que o Fisco não deve se basear nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores é absurdo. Tais documentos são a base da Fiscalização para verificação do ICMS, sendo imprescindíveis para o seu trabalho.

Como se isso já não bastasse para justificar a exigência, uma análise do impacto no processo industrial da Autuada mostra que os valores não podem ser desprezados.

A tabela a seguir mostra o consumo da empresa Autuada nos meses em que foi apurado saldo negativo no Levantamento Quantitativo, além do cálculo da média de energia consumida por hora, o saldo de energia apurado no levantamento e o valor de horas equivalentes.

Ano/Mês	Consumo de Energia no Mês - (I)	Média de Energia Consumida por Hora - (II) = (I)/(total horas mês)	Saldo de Energia Apurado no LQ - (III)	Horas Equivalentes ao Saldo de Energia Apurado - (IV) = -(III)/(II)
201602	20.453,455	29,387	91,156	3,1
201603	21.600,667	29,033	107,170	3,7
201604	21.190,257	29,431	81,677	2,8
201606	22.041,140	30,613	103,820	3,4
201607	22.436,269	30,156	108,860	3,6
201608	22.010,983	29,585	68,498	2,3
201609	20.988,184	29,150	110,424	3,8
201610	21.308,609	28,641	193,240	6,7
201611	20.169,861	28,014	353,018	12,6
201612	19.505,089	26,217	262,748	10,0

Obs: Todos os valores de energia elétrica considerados na tabela estão expressos em MWh.

A coluna de horas equivalentes indica a quantidade média de horas no mês correspondentes aos saldos de energia negativos (diferenças) apurados no Levantamento Quantitativo. Esta coluna indica que, caso essa energia relativa ao saldo apurado (entrada desacobertada) não tivesse sido consumida pela empresa Autuada, a produção industrial ficaria paralisada, em média, por essa quantidade de horas, acarretando prejuízo aos negócios da empresa. Não se verifica, portanto, que tais saldos apurados sejam não significativos.

A despeito dos saldos serem relevantes ou não, será demonstrado que os saldos apurados estão corretos e revelam diferenças reais na movimentação de energia elétrica da empresa Autuada.

A empresa ainda alega, em sua impugnação, que a geração é medida em potência energética (unidade MW) ao invés de medida de consumo referente à energia ou fluxo energético (MWh) e que, por isso, essas informações de geração e de consumo não poderiam ser confrontadas.

De fato, caso os dados de geração fossem expressos em unidades distintas dos de consumo, estes não poderiam ser manipulados aritmeticamente com aqueles. Mas essa não é a realidade.

Como já dito no início desse tópico, todas as quantidades consideradas pelo Fisco no levantamento quantitativo se referem às quantidades de energia elétrica, grandeza medida em MWh. Então todos os valores constantes nas notas fiscais de entrada, de energia do PROINFA, de contabilização da carga na CCEE e de consumo estão expressos em MWh. Em suma todos estão na mesma unidade de medida e podem ser tratados aritmeticamente.

Além disso, a afirmação de que dados de geração são medidos em potência energética (MW) e os de consumo são medidos em fluxo energético (MWh) é, no mínimo, incompleta.

Conceitualmente potência elétrica, que tem como unidade de medida o Watt (W) e que pode ser expressa também por seus múltiplos (por exemplo  $1.000\text{ W} = 1\text{ kW}$  e  $1.000.000\text{ W} = 1\text{ MW}$ ), é a taxa de variação da quantidade da energia fornecida ou consumida, medida em kWh ou seus múltiplos (por exemplo  $1.000\text{ kWh} = 1\text{ MWh}$ ), por um equipamento elétrico durante um intervalo de tempo, conforme a fórmula “Potência = Energia Elétrica / Intervalo de Tempo”.

Alternativamente, manipulando a fórmula anterior, é possível calcular a quantidade de energia elétrica consumida ou fornecida por um equipamento que possui determinada potência em um intervalo de tempo.

$$\text{Energia Elétrica} = \text{Potência} * \text{Intervalo de Tempo}$$

A título de exemplo, uma usina geradora com 1.000 MW de potência é capaz de fornecer 2.000 MWh de energia elétrica no intervalo de tempo de 2 horas, pois  $2.000\text{ MWh} = 1.000\text{ MW} * 2\text{ horas}$ .

Em outro exemplo, uma usina geradora com 2.000 MW de potência é capaz de fornecer os mesmos 2.000 MWh de energia elétrica em um intervalo de tempo de 1 hora, pois  $2.000\text{ MWh} = 2.000\text{ MW} * 1\text{ hora}$ .

Portanto, um equipamento gerador de energia elétrica com uma potência elétrica maior que outro é capaz de fornecer a mesma quantidade de energia que este em um tempo menor.

Outra interpretação possível é que o equipamento gerador com maior potência pode fornecer uma quantidade maior de energia no mesmo intervalo de tempo que outro equipamento com menor potência.

Do ponto de vista do consumo de energia a lógica é a mesma. Uma carga (consumidor de energia elétrica) com determinada potência nominal indica a quantidade de energia elétrica que ele absorve da rede elétrica em determinado intervalo de tempo. Uma carga com potência nominal maior absorve mais energia elétrica da rede no mesmo intervalo de tempo.

Em suma, tanto o gerador como a carga possuem potências elétricas (MWh) associadas que indicam a sua capacidade de fornecer ou absorver, respectivamente, energia elétrica (MWh) da rede em determinado intervalo de tempo.

Portanto, não procede a restrição descrita pela empresa Autuada de que geração de energia é medida em MW e consumo é medido em MWh. É possível medir tanto a quantidade de energia elétrica gerada ou consumida (MWh) quanto a potência de geração e de consumo (MW).

No presente trabalho fiscal estamos tratando da quantidade de energia elétrica (MWh) movimentada (comercializada e consumida) pela empresa Autuada.

Feitos esses esclarecimentos, oportuno observar que as Notas Fiscais n°s: 5641, 6768 e 6899 do fornecedor América Energia S.A. e a Nota Fiscal n° 7003 do fornecedor Nova Energia Comercializadora S.A., cujas unidades comerciais foram informadas como sendo MW, na verdade foram especificadas incorretamente e se referem à quantidade de energia elétrica fornecida em MWh (Anexo 1.6 – NF Fornecedor de EE às págs. 13).

Este fato pode ser confirmado por meio da comparação com as quantidades de energia elétrica (MWh) constantes no relatório de contratos de compra registrados na CCEE (Anexo 1.2 – Contratos EE CCEE às págs. 13). Os valores de energia registrados nos contratos bilaterais são os mesmos das quantidades comerciais informadas nas notas fiscais mencionadas.

Além disso, o Nome do Produto registrado nos documentos fiscais (Energia Elétrica Convencional e Energia Elétrica em MWH) também corroboram que as quantidades se referem à contratação de energia elétrica (MWh) e não à contratação de potência elétrica (MW).

Vale lembrar que as notas fiscais de venda de energia elétrica são emitidas no mês subsequente ao mês de consumo. Por isso, uma nota fiscal emitida, por exemplo, em abril de 2016 se refere ao consumo do mês de março de 2016, sendo este o mesmo mês em que foi registrado o contrato bilateral de compra de energia.

Então, as quantidades constantes nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores, que foram utilizadas no Levantamento Quantitativo, são todas referentes à energia elétrica fornecida (unidade MWh).

Pertinente observar, que a Fiscalização concorda com a empresa Autuada quando ela diz que não é possível burlar os dados obtidos pelo Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE). Justamente por isso, os dados registrados nos relatórios sobre o consumo dos agentes na CCEE são dados confiáveis e foram considerados pelo Fisco em seus cálculos.

Importante frisar que a presente acusação fiscal não se baseia em supostas conexões clandestinas ou lógica de técnicas contábeis/fiscais, como levantado inúmeras vezes pela Autuada em sua impugnação. Se baseia no estrito cumprimento da legislação tributária pertinente à matéria, ou seja, na escrituração fiscal digital (EFD) da empresa, nas notas fiscais (NF-e) dos fornecedores e nos relatórios emitidos pela CCEE aos fiscos estaduais.

A Autuada prossegue sua defesa misturando conceitos utilizados no campo da geração, transmissão e consumo de energia elétrica, que merecem ser esclarecidos.

A afirmação de que a potência ativa de geração necessariamente será maior que a potência reativa de consumo não tem sentido prático para a compreensão do presente trabalho fiscal. Além disso, a empresa Autuada parece misturar grandezas elétricas mais uma vez ao falar em MW e MWh, tentando induzir que o Fisco efetuou cálculos aritméticos com grandezas elétricas distintas.

Quando se fala em geração, transmissão e consumo de energia elétrica em corrente alternada (que é o caso da maior parte do sistema elétrico brasileiro) de fato estamos diante de componentes ativos e reativos de potência e de energia.

A energia elétrica (medida em MWh) que estamos tratando na presente peça fiscal se refere à componente ativa da energia elétrica fornecida pelo gerador e consumida pela carga. A energia ativa é a energia que realiza trabalho e que é transformada em outras formas de energia (mecânica, térmica, etc.) para ser utilizada nos processos industriais ou é dissipada (perdida) em forma de calor.

A potência ativa (medida em MW) está associada à capacidade de um equipamento fornecer ou absorver energia ativa (MWh) em um determinado intervalo de tempo, como já explicado anteriormente.

Por sua vez, a componente reativa da energia elétrica, que tem como unidade de medida o Volt-Ampere-reativo-hora (Varh), medida comumente pelo seu múltiplo MVarh, não realiza trabalho e está associada à energia armazenada nos campos magnético e elétrico dos elementos reativos da rede elétrica, indutores e capacitores, respectivamente.

Por consequência, a potência reativa (medida em MVar) está associada à capacidade de um equipamento fornecer ou absorver energia reativa (MVarh) em determinado intervalo de tempo.

Em suma, o Levantamento Quantitativo da peça fiscal impugnada trata da movimentação de energia elétrica ativa, medida em MWh.

Em mais um ponto conceitualmente incorreto, a Autuada assevera que entregar 300 (trezentos) MW em 30 (trinta) dias é diferente de entregar 300 (trezentos) MW em 1(um) dia, pois a potência de geração não seria a mesma.

De fato, as duas situações são diferentes, mas a potência de geração nos dois casos é a mesma 300 (trezentos) MW). O que difere é a quantidade de energia fornecida. Em 30 (trinta) dias será entregue 216.000 (duzentos e dezesseis mil) MWh ( $300 \times 30 \times 24$ ) e em 1(um) dia será entregue 7.200 (sete mil e duzentos) MWh ( $300 \times 1 \times 24$ ).

Não é também a realidade quando a empresa Autuada diz que na pré-fatura da CCEE a medição no ponto de carga já contempla as perdas na rede básica, mas no ponto de geração as perdas ainda não foram consideradas.

Como cita a empresa Autuada, no SIN existem perdas técnicas e não técnicas entre os pontos de geração e os pontos de consumo. As perdas elétricas técnicas se referem à dissipação de energia em decorrência do aquecimento das linhas de transmissão. Estas perdas são rateadas entre os agentes da CCEE.

Existem também as perdas não técnicas referentes à parcela de energia consumida e não faturada pelas distribuidoras em decorrência de irregularidades no cadastro de consumidores, na medição e nas instalações de consumo (conexões clandestinas). A ANEEL define o percentual destas perdas que fará parte da tarifa regulada e que será repassada aos consumidores cativos. Este repasse não é visto pela CCEE.

A CCEE disponibiliza, em seu sítio institucional, as Regras de Comercialização ([https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos\\_menu\\_lateral/regras?\\_afzLoop=234425263540265&\\_adf.ctrl-state=deaqjzqj\\_54#!%40%40%3F\\_afzLoop%3D234425263540265%26\\_adf.ctrl-state%3Ddeaqjzqj\\_58](https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/regras?_afzLoop=234425263540265&_adf.ctrl-state=deaqjzqj_54#!%40%40%3F_afzLoop%3D234425263540265%26_adf.ctrl-state%3Ddeaqjzqj_58)), composta de vários módulos, que descrevem os mecanismos pelos quais os agentes exercem os seus direitos e cumprem com suas obrigações no mercado. As regras são formuladas pela CCEE a partir de metodologia definida pela ANEEL.

As informações contidas em seus módulos de Medição Física e Medição Contábil, estão a seguir reproduzidas:

#### Módulo Medição Física

A geração e o consumo de energia dos agentes, incluindo as perdas associadas, são informações fundamentais para todo o sistema, sendo considerados como dados de entrada para uma contabilização.

Os dados de energia elétrica, coletados nos pontos de medição, pela CCEE, por meio do Sistema de Coleta de Dados de Energia (SCDE), são usados no Sistema de Contabilização e Liquidação (SCL). A forma de coleta desses dados pelo SCDE garante a exatidão das grandezas obtidas nos prazos exigidos. O cálculo e a consideração das perdas de energia no sistema elétrico e as respectivas alocações aos pontos de medição são tratados no Processo de Medição, ilustrado na Figura 1, composto de duas etapas:

- a “Medição Física”, que trata os dados coletados no SCDE, considerando os valores brutos adquiridos e a localização física dos pontos de medição, que impacta na alocação das perdas; e

- a “Medição Contábil”, que trata das especificidades de cada agente, aplicando-lhes as normas legais e regulamentações vigentes, tendo como resultado as perdas associadas a cada ponto de medição de geração ou de consumo do sistema. Essa etapa do processo encontra-se detalhada no módulo de Regras denominado “Medição Contábil”.

#### Módulo Medição Contábil

O módulo “Medição Contábil” detalha o processo de agrupamento de dados e atribui propriedade às informações coletadas dos pontos de medição, ao agregar essas informações em ativos de geração ou consumo de energia.

O objetivo do módulo “Medição Contábil” é determinar:

- a geração por usina, separada em volumes de energia reconciliada e teste;
- o consumo por parcela de carga e de usina;
- a geração e o consumo total por agente já ajustados, de modo a incorporar as quantidades correspondentes de perdas da Rede Básica.” (Grifou-se).

Como explicado no módulo de Medição Física, a forma de coleta dos dados de energia elétrica nos pontos de medição – que medem as quantidades de energia elétrica geradas nas usinas e consumidas pelas cargas – pelo SCDE garante a exatidão das grandezas obtidas nos prazos exigidos. Portanto, as informações contidas nos relatórios da CCEE, que foram utilizadas na peça fiscal ora impugnada, são informações fidedignas.

Por seu turno, no módulo de medição Contábil é feita a incorporação das perdas da Rede Básica aos agentes de geração e de consumo.

As perdas são calculadas por meio da diferença entre o total gerado (MWh) e o total consumido (MWh) na Rede Básica. Uma vez identificado o montante de energia referente às perdas (MWh) é feito o rateio na proporção de 50% (cinquenta por cento) para consumo e 50% (cinquenta por cento) para geração.

A alocação de 50% (cinquenta por cento) das perdas ao consumo resulta em um montante de consumo ajustado maior que o medido e a alocação de 50% (cinquenta por cento) das perdas à geração resulta em um montante de geração ajustado menor que o medido, de forma que os valores ajustados de geração e de consumo se igualem.

A parcela das perdas atribuídas à geração é distribuída aos vários agentes de geração na CCEE de forma proporcional aos seus respectivos montantes gerados. De forma análoga, a parcela das perdas atribuídas ao consumo é distribuída aos vários agentes de consumo na CCEE de forma proporcional aos seus respectivos montantes consumidos.

Esse procedimento leva a medição ao centro de gravidade do SIN (montantes de geração iguais aos montantes consumidos) significando que a medição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contempla as perdas da Rede Básica. Estes são os valores encontrados nos relatórios da CCEE.

Portanto, a afirmação da Autuada de que os valores de medição nos pontos de geração ainda não foram ajustados (de forma a incluir as perdas) é improcedente e a explicação sobre a alocação das perdas mencionada anteriormente refuta sua alegação de que o saldo positivo encontrado no Levantamento Quantitativo se deve ao fato de que as perdas não foram consideradas do lado da geração.

Se faz relevante, nesse ponto, explicar o procedimento para registro dos contratos de compra e de venda de energia na CCEE. Uma pesquisa nos Procedimentos de Comercialização relativos à contratação no ambiente livre, disponível no sítio da CCEE na internet ([https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos\\_menu\\_lateral/procedimentos?\\_afLooop=243857213683664&\\_adf.ctrl-state=wfrm8tnt\\_1#!%40%40%3F\\_afLooop%3D243857213683664%26\\_adf.ctrl-state%3Dwfrm8tnt\\_5](https://www.ccee.org.br/portal/faces/oquefazemos_menu_lateral/procedimentos?_afLooop=243857213683664&_adf.ctrl-state=wfrm8tnt_1#!%40%40%3F_afLooop%3D243857213683664%26_adf.ctrl-state%3Dwfrm8tnt_5)), esclarece que os compradores e vendedores possuem tempo hábil para ajustar as quantidades contratadas antes da efetivação do processo de contabilização.

No quadro infra transcrito, extraído do documento “Submódulo 3.1 – Contratos do Ambiente Livre”, seguem os prazos estabelecidos pela CCEE para validação do registro de CCEAL (Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente de Contratação Livre), que corresponde ao contrato bilateral entre as partes:

6. DESCRIÇÃO DE ATIVIDADES			
Contratos do ambiente livre			
ATIVIDADE	RESPONSÁVEL	DETALHAMENTO	PRAZO
Realizar operações de registro de CCEAL	Agente vendedor	Atividades relacionadas à efetivação e/ou alteração do registro de CCEAL.	Até MS+6du
Validar operações de registro de CCEAL	Agente comprador	Validação das atividades relacionadas à efetivação e/ou alteração do registro de CCEAL.	Até MS+7du
Realizar operações de ajustes de CCEAL	Agente vendedor	Atividades relacionadas a ajustes de dados do CCEAL.	Até MS+8du
Validar operações de ajustes de CCEAL	Agente comprador	Validação das atividades relacionadas a ajustes de dados do CCEAL.	Até MS+9du
Confirmar sinalização de condições especiais	CCEE	A CCEE confirma informações prestadas pelo agente.	Até MS+10du
Associar carga ao CCEAL e demais informações para fins fiscais	Agente comprador	Os agentes compradores vinculam os montantes contratados às suas respectivas unidades consumidoras para todos os CCEALs registrados.	Até MS+29du
Disponibilizar informações à SEFAZ	CCEE	A CCEE envia à respectiva Secretaria da Fazenda as informações disponibilizadas pelos agentes compradores diretamente no sistema específico até esta data.	MS+30du

**Legenda:**  
MS: Mês seguinte ao de operação de compra e venda de energia elétrica  
du: dia

Verifica-se que os agentes vendedores e compradores têm até o nono dia útil do mês subsequente ao de operação de compra e venda de energia elétrica para validar ou alterar/ajustar os dados registrados no CCEAL. Este prazo é suficiente para que as quantidades de energia elétrica sejam ajustadas de acordo com o consumo verificado no mês de operação.

Além disso, com a informação de consumo do agente consumidor livre e dos valores definitivos dos contratos registrados na CCEE, é possível que os fornecedores da empresa Autuada emitam seus documentos fiscais com as quantidades de energia elétrica compatíveis com a movimentação de energia no estabelecimento industrial.

É imprescindível esse controle por parte da empresa Autuada a fim de evitar desequilíbrios (saldos positivos e negativos no Levantamento Quantitativo) na movimentação de energia elétrica em seu estabelecimento. A não observância desse controle implica em prejuízo ao erário público como demonstrado no trabalho fiscal ora impugnado.

Quanto aos saldos negativos apurados, a alegação de que estes se devem ao fato de que os geradores participantes do Mecanismo de Realocação de Energia (MRE) não possuem controle sobre suas gerações não se sustenta.

De fato, a Fiscalização concorda com a empresa Autuada quando diz que o despacho (geração) das usinas geradoras de energia elétrica no SIN é centralizado e controlado pelo Operador Nacional do Sistema (ONS).

Importante salientar que a comercialização de energia no mercado livre – cujas atividades devem ser registradas na CCEE – diz respeito a uma questão contratual e contábil, enquanto a geração – que depende do despacho centralizado do ONS – e o consumo são fenômenos físicos. Dessa forma, o registro de contratos não implica na obrigatoriedade da entrega física da energia elétrica.

Entretanto, conforme estabelecido na Resolução Normativa ANEEL nº 348, de 06/01/09, Diário Oficial da União (DOU) de 13/01/09, a responsabilidade contratual do agente vendedor pela entrega da energia se mantém, independente da entrega física ao ponto de consumo.

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 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).

Dessa forma, as notas fiscais emitidas pelos fornecedores devem ser baseadas nos contratos de compra e venda e nos dados de medição de consumo de energia elétrica registrados na CCEE e não em sua geração física.

Ademais, o MRE trata das exposições financeiras experimentadas pelos agentes geradores participantes do referido mecanismo de forma a compensá-los pela impossibilidade de geração das quantidades previamente registradas em seus contratos de venda. E essas compensações afetam exclusivamente suas posições perante a CCEE nada tendo a ver com os contratos bilaterais firmados com seus consumidores.

Resta, portanto, descabida a sua alegação em relação aos saldos negativos encontrados no Levantamento Quantitativo.

### **Da inconsistência de apuração dos dados de geração**

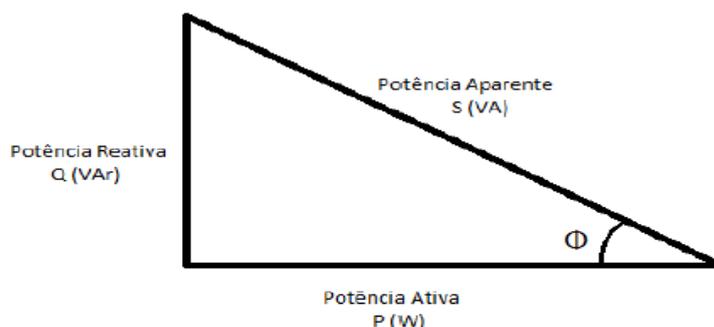
Contudo, a energia elétrica é uma mercadoria perfeitamente quantificável, pois, conforme a própria empresa Autuada afirma em sua impugnação, a forma de coleta de dados pelo SCDE garante a exatidão das grandezas obtidas (quantidades geradas e consumidas).

Não há, portanto, razão plausível para se sustentar que é impossível computar as quantidades de energia elétrica para efeito de Levantamento Quantitativo.

A empresa Autuada, ao afirmar que a potência ativa de geração (MW) depende da verificação do fator de potência e do fator de carga não deixa de ter razão. Entretanto, na realidade, estes fatores têm relação direta com os custos incorridos pelo estabelecimento industrial junto à distribuidora ao requerer uma infraestrutura maior da rede elétrica para atendimento de seu perfil de carga, mas não dizem respeito à quantidade de energia elétrica contratada no mês para consumo (MWh), objeto do presente lançamento fiscal.

Mais uma vez então são necessários alguns esclarecimentos sobre geração, transmissão e consumo de energia elétrica em corrente alternada.

Como já explicado, tanto a potência de geração quanto a potência de consumo de energia elétrica possuem dois componentes, o ativo e o reativo. A relação entre estas grandezas são expressas matematicamente pelo denominado triângulo de potências, conforme figura abaixo:



A figura mostra um triângulo retângulo que estabelece a relação entre potência ativa P, medida em Watts, potência reativa Q, medida em Volt-Ampere-reactivo, e potência aparente S, medida em Volt-Ampere, onde a seguinte relação matemática pode ser extraída:  $S^2 = P^2 + Q^2$

Esta relação é válida para qualquer equipamento gerador ou consumidor de energia elétrica em corrente alternada.

A potência aparente S, na relação acima, é diretamente proporcional à corrente elétrica gerada ou consumida. Portanto, uma maior corrente elétrica gerada significa uma maior corrente elétrica consumida no ponto de consumo e, conseqüentemente, uma maior corrente elétrica que trafega nas linhas de transmissão. Por sua vez, as perdas técnicas são diretamente proporcionais ao quadrado da corrente elétrica nas linhas de transmissão. Portanto, dobrar a corrente elétrica transmitida significa quadruplicar as perdas de transmissão.

Da mesma forma, pode ser demonstrado que a relação matemática entre potências ativa e reativa também se verifica para as energias ativa (MWh) e reativa (MVar) consumidas ou geradas em um mesmo período especificado, de forma que:  $E_{aparente}^2 = E_{ativa}^2 + E_{reativa}^2$ .

A proporcionalidade entre potência e corrente elétrica mencionada acima também se verifica entre energia e corrente elétrica. Quanto maior a energia consumida ou gerada em um mesmo período especificado, maior a corrente elétrica gerada ou consumida.

Nesse ponto é possível entender o conceito de fator de potência mencionado pela Autuada.

Conforme definição da ANEEL na Resolução Normativa nº 414/10, o fator de potência é:

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

(...)

XXXV - fator de potência: razão entre a energia elétrica ativa e a raiz quadrada da soma dos quadrados das energias elétricas ativa e reativa, consumidas num mesmo período especificado;

(...)

Da relação matemática entre as energias ativa e reativa supracitada tem-se que a energia aparente corresponde exatamente à raiz quadrada da soma dos quadrados das energias elétricas ativa e reativa. Então, pela definição inserida na resolução normativa no 414/2010 da ANEEL, resulta: Fator de potência =  $E_{ativa} / E_{aparente}$ .

O fator de potência indica qual a proporção entre a energia ativa (MWh) e a energia aparente (MVA) e é compreendido entre 0 (zero) e 1(um). Como somente a componente de energia ativa realiza trabalho (acionamento de cargas mecânicas, aquecimento de água para geração de vapor, etc.), quanto menor a energia reativa – ou, de outro modo, quanto mais próximo for o valor da energia ativa da energia aparente – melhor o aproveitamento da energia transmitida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, quanto mais próximo de 1(um) for o valor do fator de potência, maior é a participação da componente de energia ativa na energia transmitida. Isso indica que a energia transmitida (descontadas as perdas na transmissão) é quase toda utilizada na realização de trabalho útil.

O fator de potência próximo de 1 também significa que as perdas na transmissão serão menores, pois a componente reativa da corrente elétrica – que alimenta as parcelas indutiva ou capacitiva da carga e que não realiza trabalho – será menor.

Por isso mesmo a ANEEL definiu limites na Resolução Normativa nº 414/10 para os fatores de potência das cargas industriais, os quais, uma vez violados, ensejam aplicação de cobranças adicionais aos consumidores.

Art. 95. O fator de potência de referência "fR", indutivo ou capacitivo, tem como limite mínimo permitido, para as unidades consumidoras do grupo A, o valor de 0,92.

Parágrafo Único. As unidades consumidoras do grupo B não têm fator de potência de referência e não podem ser cobradas pelo consumo de energia elétrica reativa excedente

Art. 96. Para unidades consumidoras do Grupo A, incluindo as que optaram pelo faturamento com a aplicação da tarifa do Grupo B nos termos do art. 100, a distribuidora deve efetuar cobrança referente aos montantes de energia elétrica e demanda de potência reativas excedentes, conforme as seguintes equações: (Grifou-se).

$$E_{RE} = \sum_{T=1}^{n1} \left[ EEAM_T \times \left( \frac{f_R}{f_T} - 1 \right) \right] \times VR_{ERE}$$

$$D_{RE}(p) = \left[ \underset{T=1}{MAX}^{n2} \left( PAM_T \times \frac{f_R}{f_T} \right) - PAF(p) \right] \times VR_{DRE}$$

onde:

ERE = valor correspondente à energia elétrica reativa excedente à quantidade permitida pelo fator de potência de referência "fR", no período de faturamento, em Reais (R\$);

EEAMT = montante de energia elétrica ativa medida em cada intervalo "T" de 1 (uma) hora, durante o período de faturamento, em megawatt-hora (MWh);

fR = fator de potência de referência igual a 0,92;

fT = fator de potência da unidade consumidora, calculado em cada intervalo "T" de 1 (uma) hora, durante o período de faturamento, observadas as definições dispostas nos incisos I e II do § 1o deste artigo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VRERE = valor de referência equivalente à tarifa de energia "TE" da bandeira verde aplicável ao subgrupo B1, em Reais por megawatt-hora (R\$/MWh);

DRE(p) = valor, por posto tarifário "p", correspondente à demanda de potência reativa excedente à quantidade permitida pelo fator de potência de referência "fR" no período de faturamento, em Reais (R\$);

PAMT = demanda de potência ativa medida no intervalo de integralização de 1 (uma) hora "T", durante o período de faturamento, em quilowatt (kW);

PAF(p) = demanda de potência ativa faturável, em cada posto tarifário "p" no período de faturamento, em quilowatt (kW);

VRDRE = valor de referência, em Reais por quilowatt (R\$/kW), equivalente às tarifas de demanda de potência - para o posto tarifário fora de ponta - das tarifas de fornecimento aplicáveis aos subgrupos do grupo A para a modalidade tarifária horária azul;

MAX = função que identifica o valor máximo da equação, dentro dos parênteses correspondentes, em cada posto tarifário "p";

T = indica intervalo de 1 (uma) hora, no período de faturamento;

p = indica posto tarifário ponta ou fora de ponta para as modalidades tarifárias horárias ou período de faturamento para a modalidade tarifária convencional binômia;

n1 = número de intervalos de integralização "T" do período de faturamento para os postos tarifários ponta e fora de ponta; e

n2 = número de intervalos de integralização "T", por posto tarifário "p", no período de faturamento."

Diante das cobranças estabelecidas na legislação, em muitas ocasiões os consumidores industriais de energia elétrica são obrigados a tomar medidas para que o fator de potência de suas unidades permaneça dentro dos limites estabelecidos. Nesse sentido, a instalação de banco de capacitores nas unidades industriais é utilizada para manter os valores em níveis adequados.

Caso os limites de fator de potência não fossem observados pelos consumidores, seria necessária uma estrutura do sistema elétrico muito mais robusta e cara, com maior capacidade de transmissão/distribuição de energia e, conseqüentemente, capacidade de transmissão/distribuição de correntes elétricas mais elevadas. Além disso, implicaria em perdas na transmissão/distribuição muito maiores.

Em relação ao fator de carga mencionado na defesa, este é definido na Resolução Normativa nº 414/10 da seguinte forma:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

(...)

XX - demanda: média das potências elétricas ativas ou reativas, solicitadas ao sistema elétrico pela parcela da carga instalada em operação na unidade consumidora, durante um intervalo de tempo especificado, expressa em quilowatts (kW) e quilovolt-ampère-reativo (kvar), respectivamente;

XXI - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);

(...)

XXXIII - fator de carga: razão entre a demanda média e a demanda máxima da unidade consumidora ocorridas no mesmo intervalo de tempo especificado; (grifou-se).

O fator de carga representa a relação entre a demanda média (potência elétrica ativa média expressa em kW) e a demanda máxima (potência elétrica ativa máxima expressa em kW) e, da mesma forma que o fator de potência, quanto mais próximo de 1(um) melhor a eficiência energética da instalação.

Um fator de carga próximo de 1(um) indica que a unidade industrial distribui suas cargas ao longo do dia de forma satisfatória (evitando consumos elevados de energia concentrados em períodos curtos), viabilizando uma redução da demanda contratada junto à distribuidora, o que gera economia na conta de energia.

Dessa forma, um estabelecimento industrial com fator de potência baixo e com um fator de carga baixo - ambos com valores distantes de 1 (um) - irá demandar uma infraestrutura da rede elétrica muito maior do que a que seria necessária se esses fatores fossem próximos de 1 (um).

O fator de potência baixo significa a necessidade de uma corrente elétrica maior, pois a componente reativa (que não realiza trabalho) será maior. Já o fator de carga baixo revela que há concentração de consumo de energia em um período curto (o que implica em demanda contratada de potência ativa elevada). Por consequência, o estabelecimento industrial incorrerá em custos mais elevados junto à distribuidora para que esta mantenha uma infraestrutura mínima adequada ao seu perfil de carga.

O que deve ficar claro é que estes fatores mencionados têm relação direta com o tamanho da infraestrutura necessária a ser disponibilizada pela distribuidora no ponto de consumo, a fim de suprir o perfil de carga do estabelecimento industrial. Se a empresa consome (absorve) muita energia elétrica ativa (MWh) da rede em períodos curtos (baixo fator de carga) – demandando assim elevada potência ativa da rede (MW) – é necessária uma infraestrutura mais robusta a fim de suportar elevado nível de

amperagem nos cabos condutores (alta corrente elétrica em períodos curtos). Por outro lado, se o perfil de carga consome elevada quantidade de energia reativa (MVarh) da rede (baixo fator de potência) também é necessária uma infraestrutura maior em decorrência de maior componente reativa da corrente elétrica.

Portanto, não faz sentido dizer que as quantidades de energia elétrica ativa contratada e consumida (MWh) devem ser ajustadas pelo fator de potência e pelo fator de carga, pois aquele se refere ao nível de consumo de energia reativa (que não realiza trabalho) e este à potência ativa de consumo (taxa com que a energia ativa é consumida), além de não ser objeto desta peça fiscal, visto que a demanda contratada de potência se dá por contrato bilateral entre distribuidora e Consumidor Livre/Especial.

Cumpra salientar também que, ao contrário do afirmado na impugnação, o Fisco não realizou nenhuma multiplicação dos dados informados pela CCEE na pré-fatura em MWh – denominado de consumo horário pela empresa Autuada – para encontrar a quantidade em MW. Mais uma vez a empresa Autuada se confunde ao chamar de consumo horário a quantidade de energia em MWh. Essa grandeza expressa o consumo de energia elétrica, mas nada revela sobre o período em que foi consumida (uma hora, 15 dias ou um mês).

Pertinente ressaltar, que a Fiscalização concorda com a empresa Autuada quando diz que as perdas são maiores quando há a redução da tensão elétrica (volts). Mas é incorreto dizer que as perdas são maiores com a redução da amperagem (corrente).

A transmissão de energia se dá em níveis de tensão elétrica em patamares superiores a 230 (duzentos e trinta) mil volts. Isso ocorre para que a corrente elétrica seja mais baixa nesses trechos, reduzindo assim as perdas técnicas.

Ao se aproximar dos pontos de consumo (rede de distribuição) os níveis de tensão caem e a corrente elétrica é mais elevada. Justamente pelo aumento do nível de corrente elétrica as perdas são maiores na rede de distribuição.

Tanto o tratamento das perdas no âmbito da CCEE, mencionado para justificar o saldo positivo, quanto o despacho descentralizado das usinas do SIN, alegado para justificar o saldo negativo, já foram explicados em tópico anterior. Ambos não afetam o Levantamento Quantitativo utilizado no presente trabalho fiscal para apurar a movimentação de energia elétrica (MWh) do estabelecimento industrial.

Tendo tratado das alegações da empresa Autuada sobre o procedimento de Levantamento Quantitativo realizado, o Fisco passa a detalhar os cálculos efetuados no referido procedimento.

### **Do Levantamento Quantitativo**

O Levantamento Quantitativo de Energia Elétrica realizado no presente trabalho possui os seguintes pressupostos:

- os estoques inicial e final de cada período são sempre iguais a zero, pois a energia elétrica, sendo um bem intangível, não pode ser armazenada ou estocada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o período de apuração do Levantamento Quantitativo é mensal;
- as fontes de informação utilizadas no cálculo do Levantamento Quantitativo foram os relatórios da CCEE disponibilizados ao Fisco, as notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores e a escrituração fiscal digital da Autuada.

O Levantamento Quantitativo consiste em confrontar todas as entradas e todas as saídas de energia elétrica do estabelecimento a fim de apurar o saldo de energia em MWh. Como explicado anteriormente, no caso da energia elétrica, em todos os meses o saldo (entradas menos saídas) deve ser numericamente igual a zero, pois não há estoque ou armazenamento de energia. Portanto, saldos diferentes de zero implicarão em obrigações tributárias.

No presente lançamento, foram consideradas entradas de energia elétrica (em MWh) em cada mês de apuração:

- a quantidade registrada nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica emitidas pelos fornecedores da Impugnante (Anexo 1.6 – NF Fornecedor de EE às págs. 13) – EE\_NFe\_Aquisição;
- a quantidade das quotas de energia elétrica proveniente do PROINFA (Anexo 1.5 – Entrada EE PROINFA às págs. 13), registrada no relatório de compra de energia da CCEE, alocada à carga (ponto de consumo da Impugnante) – EE\_Quota\_PROINFA.

Foram consideradas como saídas de energia elétrica (em MWh) em cada mês de apuração:

- a quantidade referente ao balanço energético de energia elétrica no âmbito da CCEE (calculado a partir das quantidades constantes no relatório da pré-fatura da CCEE relativas ao perfil de agente que representa a Impugnante) proporcional à participação do ponto de consumo (Anexo 1.4 – Contabilização às págs. 13) – EE\_Cont\_Carga;
- a quantidade de energia elétrica consumida pelo ponto de consumo da Impugnante, registrada no relatório de consumo de energia da CCEE (Anexo 1.3 – Consumo CCEE às págs. 13) – EE\_Consumo.

Dessa forma, o cálculo do saldo é representado pela seguinte identidade matemática:

$$\text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Saldo}$$

Que por sua vez pode ser detalhado da seguinte forma:

$$\begin{aligned} & \text{EE\_NFe\_Aquisição} + \text{EE\_Quota\_PROINFA} \\ & - \text{EE\_Cont\_Carga} - \text{EE\_Consumo} \\ & = \text{Saldo} \end{aligned}$$

Nesse ponto, cabe um esclarecimento sobre o motivo da parcela de contabilização da carga (EE\_Cont\_Carga) ser considerada uma saída na identidade matemática acima.

A contabilização da carga é obtida por meio da participação (proporção) dessa carga na contabilização do perfil de agente na CCEE como detalhado no Anexo 1.4 – Contabilização (págs. 13).

A contabilização do perfil de agente, por sua vez, é numericamente igual ao cálculo do balanço energético, que representa a quantidade de energia elétrica em MWh que será liquidada na CCEE. O balanço energético nada mais é que o confronto entre a contratação, a geração, a venda e o consumo de energia registradas na CCEE.

Um balanço energético com resultado positivo indica que houve contratação (e geração, no caso de agentes geradores) superior ao que foi vendido e consumido. Essa quantidade positiva indica que essa energia não utilizada pelo agente foi disponibilizada ao sistema (balanço energético credor). Portanto, do ponto de vista do agente – e em consequência da carga –, um balanço energético positivo indica uma saída de energia para o sistema.

Um balanço energético com resultado negativo indica que houve contratação (e geração, no caso de agentes geradores) inferior ao que foi vendido e consumido. Essa quantidade negativa indica que essa energia foi adquirida do sistema pelo agente (balanço energético devedor). Portanto, do ponto de vista do agente – e em consequência, da carga –, um balanço energético negativo indica uma entrada de energia proveniente do sistema.

Dessa forma, na identidade matemática que computa o saldo do Levantamento Quantitativo, um balanço energético positivo na CCEE representará efetivamente uma saída de energia do ponto de consumo (saída de uma quantidade positiva equivale a uma sobra de energia), enquanto um balanço energético negativo na CCEE significará uma entrada de energia no ponto de consumo (saída de uma quantidade negativa equivale a um déficit de energia). O sinal menos (saída) para a parcela referente à energia elétrica de contabilização da carga na identidade matemática do saldo no Levantamento Quantitativo é, portanto, o mais adequado para representação da relação entre as quantidades envolvidas no cálculo.

Oportuno também nesse momento tecer alguns comentários sobre as quotas de energia do PROINFA.

A Lei Federal nº 10.438 de 26/04/02, em seu art. 3º instituiu o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA – com o objetivo de aumentar a participação de fontes de energia renováveis na produção de energia elétrica por parte de empreendimentos de Produtores Independentes Autônomos, concebidos com base em fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, no Sistema Elétrico Interligado Nacional.

Em decorrência da criação do programa, a ANEEL ficou incumbida de estabelecer, por meio de resoluções homologatórias, as quotas de custeio e as de energia elétrica resultantes do rateio do custo e da energia elétrica gerada no âmbito do PROINFA para os dois ambientes de contratação (ACR e ACL). As quotas de energia para cada consumidor são estabelecidas de forma proporcional ao seu consumo.

O repasse dos valores referentes às quotas do PROINFA para os consumidores é feito por meio da TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Distribuição)/TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão). Portanto, não há emissão de notas fiscais do agente gerador de energia do PROINFA diretamente para o consumidor.

No entanto, as quotas de energia elétrica relativas ao PROINFA são registradas na CCEE e disponibilizadas aos agentes consumidores, de forma que devem ser consideradas como uma entrada no Levantamento Quantitativo.

Superadas as explicações da parcela referente à contabilização da carga e da parcela referente ao PROINFA no cálculo do saldo do Levantamento Quantitativo passa-se à interpretação do resultado desse saldo.

No caso da energia elétrica, onde não há a possibilidade de estoque ou armazenamento, espera-se que o saldo seja sempre igual a zero.

Mais uma vez, no intuito de não restar dúvidas sobre o cálculo efetuado no Levantamento Quantitativo, é possível interpretar a identidade matemática do saldo de outra forma.

Considerando-se um saldo igual a zero (que seria a situação correta do ponto de vista da movimentação da mercadoria energia elétrica), é possível se chegar à seguinte igualdade:

$$\begin{aligned} & EE\_NFe\_Aquisição + EE\_Quota\_PROINFA \\ & - EE\_Cont\_Carga - EE\_Consumo \\ & = 0 \end{aligned}$$

Então:

$$\begin{aligned} & EE\_NFe\_Aquisição + EE\_Quota\_PROINFA \\ & - EE\_NFe\_Cessão - EE\_Consumo \\ & = EE\_Cont\_Carga \end{aligned}$$

Observa-se pela última identidade matemática que o balanço de energia no ponto de consumo (lado esquerdo da igualdade) deve ser numericamente igual à contabilização da carga na CCEE. E isso faz todo o sentido, pois a sobra ou déficit de energia do ponto de consumo deve ser liquidada na CCEE, gerando um balanço energético credor ou devedor, respectivamente.

Por isso, inconsistências nas quantidades de energia elétrica na emissão das notas fiscais por parte dos fornecedores na aquisição de energia ou por parte do consumidor livre na venda de energia (cessão de montantes) irão fazer com que essa última igualdade não seja satisfeita.

Havendo então saldo diferente de zero (desequilíbrio entre entradas e saídas) são duas as possibilidades:

1. Saldo negativo: indica que ocorreram entradas de energia elétrica desacobertas de documentação fiscal, ou seja, o contribuinte não tem documentação fiscal hábil para acobertamento da mercadoria utilizada para consumo e venda no período, ensejando o recolhimento de ICMS das operações desacobertas;

2. Saldo positivo: indica que ocorreram entradas de energia elétrica acobertadas com documentação fiscal hábil, com quantidades superiores ao seu consumo e venda no período, ensejando o estorno proporcional de crédito de ICMS sobre a energia elétrica não utilizada no processo industrial.

O Anexo 1.8 – LQ EE (págs. 13) mostra os resultados dos saldos para o período analisado.

De posse do saldo em cada mês analisado, é calculado o valor da operação multiplicando-se o saldo pelo preço médio arbitrado. O preço médio arbitrado foi baseado na média aritmética ponderada das entradas em cada período analisado.

A alíquota de ICMS aplicável é a alíquota interna utilizada para a mercadoria.

No caso de saldo positivo (credor) foi aplicado ainda o percentual do laudo técnico informado pela Impugnante ao valor da operação antes de calcular o ICMS a ser estornado em virtude do aproveitamento indevido.

Logo, corretos os cálculos efetuados pelo Fisco.

#### **Do critério jurídico de estorno proporcional de créditos de ICMS**

Não merece prosperar a alegação da empresa Autuada de que o critério jurídico utilizado no lançamento foi incorreto, de modo que a infração, no tocante ao aproveitamento indevido de créditos, deva ser cancelada.

A infração cometida não diz respeito à vedação ao aproveitamento do imposto, a título de crédito, em decorrência de destaque a maior no documento fiscal conforme estabelecido no art. 70, inciso X do RICMS/02, mencionado na defesa.

A infração tomou como base o disposto no art. 66, inciso III, § 4º, inciso II do RICMS/02:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

II - que for consumida no processo de industrialização; (grifou-se).

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada adquiriu certa quantidade de energia elétrica no mercado livre e ao dar entrada da mercadoria em sua escrituração fiscal se apropriou dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de entrada, levando em consideração o percentual de utilização da energia adquirida no seu processo de industrialização. O percentual segundo laudo técnico, apresentado pela empresa Autuada, foi de 96,64%.

Entretanto, o Fisco, ao realizar o Levantamento Quantitativo, apurou que parte da energia adquirida não foi utilizada em seu processo industrial, fato evidenciado pelo saldo positivo encontrado no referido levantamento em relação ao mês de competência de mai-2016.

A despeito da empresa não ter utilizado o montante adquirido para seu consumo industrial, manteve os créditos apropriados na entrada da energia elétrica, infringindo o art. 66, inciso III, § 4º, inciso II do RICMS/02.

A pesquisa da EFD do contribuinte comprova que foram creditados valores de ICMS por meio de ajustes a crédito escriturados no registro E111 referentes às notas fiscais no 587 da Focus Energia Ltda e no 602 da CSN Energia S/A. Segue infra demonstrado os ajustes na EFD da empresa Autuada.

DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
MG029999	Apuração do ICMS; Outros créditos para ajuste de apuração ICMS. CREDITO DEVOLUÇÕES - DIFAL	3.116,63
MG029999	Apuração do ICMS; Outros créditos para ajuste de apuração ICMS. CREDITO DEVOLUÇÕES - ICMS	18.752,41
MG029999	Apuração do ICMS; Outros créditos para ajuste de apuração ICMS. CREDITO DO ATIVO FIXO - DIFAL (1/48)	1.266.035,81
MG029999	Apuração do ICMS; Outros créditos para ajuste de apuração ICMS. AQUISIÇÃO ENERGIA NF 602	852.866,35
MG029999	Apuração do ICMS; Outros créditos para ajuste de apuração ICMS. AQUISIÇÃO ENERGIA NF 5641	13.899,41
MG029999	Apuração do ICMS; Outros créditos para ajuste de apuração ICMS. AQUISIÇÃO ENERGIA NF 587	16.194,74

INFORMAÇÃO DO ARQUIVO			
Dados do Assinante do arquivo	Nome:	EDUARDO PEREIRA CHAGAS:05297473675	
	CPF:	052.974.736-75	Data do recibo:
Hashcode do Arquivo:	F04F8182C17E992A9B57A9EFD544CB8EAF9525E4		
Mensagem:	Somente Visualização		

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital - Sped

Os valores creditados nos ajustes correspondem a 96,64% do valor do ICMS-ST registrado nos referidos documentos fiscais (Anexo 1.6 - NF Fornecedor de EE às fls. 13), indicando que a empresa Autuada efetuou o crédito relativo à aquisição de 23.534, 491(vinte e três mil, quinhentos e trinta e quatro, quatrocentos e noventa e um) MWh de energia elétrica em maio/16, considerando o percentual de utilização em seu processo industrial apurado em laudo técnico.

Como foi apurado saldo positivo no mês de competência de maio/16, o Fisco apurou o montante a ser estornado considerando, inclusive, o percentual de laudo técnico.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A penalidade aplicável encontra-se definida no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;” (grifou-se).

(...)

Portanto, correta a aplicação da multa isolada.

### **Da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75**

A empresa Autuada refuta a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em virtude de apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, e tenta sustentar que a correta penalidade a ser aplicada seria a do art. 55, inciso II também da Lei nº 6.763/75, por saída desacobertada de documentação fiscal.

O enquadramento da penalidade no art. 55, inciso XXVI tem como lastro o disposto no art. 66, inciso III, § 4º, inciso II do RICMS/02, que estabelece que o contribuinte só pode se apropriar de créditos decorrentes da entrada de energia elétrica, quando esta for utilizada em seu processo industrial, sendo tal questão já enfrentada.

A alegação de que a conduta infringida, na realidade, seria a saída de mercadoria sem documentação fiscal não deve prosperar.

Uma pesquisa no relatório CONFAZ do agente (Anexo C - Relatório CONFAZ CSN - 201602 a 201612) que representa o consumidor livre (empresa Autuada) na CCEE – no presente caso o consumidor livre é o próprio agente na CCEE – para o período autuado mostra que não foram registrados contratos de cessão de montantes (venda de energia) pelo agente que representa a empresa Autuada no mercado livre de energia (planilha CFZ009 - Contratos com Cessão). Caso existissem contratos de venda registrados na CCEE e não fossem encontrados documentos fiscais que acobertassem essas operações seria cabível o enquadramento sustentado pela empresa Autuada.

Logo, a penalidade aplicada deve ser mantida.

### **Da aplicação da Multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.**

À empresa Autuada não assiste razão ao afirmar que não cabe a aplicação da multa de revalidação no caso da acusação fiscal relacionada no item 2 do Relatório

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscal. Esse item se refere à falta de estorno de créditos de ICMS, que foram apropriados indevidamente.

De fato, a multa de revalidação é calculada tomando como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, conforme dispositivos legais infra transcritos:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Ocorre que, como já visto anteriormente, o ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores.

Dessa forma, ao final de determinado período de apuração o contribuinte deve compensar os débitos de ICMS decorrentes de suas operações de saída com os eventuais créditos de ICMS decorrentes de suas operações na entrada a fim de apurar seu saldo de ICMS a recolher.

A ocorrência de aproveitamento indevido – inflando o Saldo Credor do período – significa que o saldo apurado (Saldo a Recolher = Saldo Devedor – Saldo Credor) foi inferior àquele saldo que seria apurado caso tivesse ocorrido o tempestivo estorno de créditos. E esse saldo apurado (Saldo a Recolher) foi reduzido exatamente do montante de ICMS relativo ao aproveitamento indevido.

Portanto, no período autuado, deixou-se de recolher tempestivamente o ICMS na exata quantia do imposto indevidamente apropriado. Logo, correta a aplicação da multa de revalidação.

**Da alegação de natureza confiscatória das multas aplicadas e da concomitância da Multa de Revalidação e Isolada.**

A empresa Autuada se equivoca ao dizer que o Fisco aplicou as penalidades referentes às Multa Isolada inculpada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” (aproveitamento indevido decorrente de saída não tributada) e no art. 55, inciso XXVIII (falta de emissão de nota fiscal de entrada), todas da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada aplicada foi a do art. 55, inciso XXVI referente à apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, além da Multa de Revalidação (art. 56, inciso II) e da Multa Isolada do art. 55, inciso II pela entrada desacobertada de mercadoria, ambos da Lei nº 6.763/75.

De qualquer forma, a empresa Autuada prossegue alegando que a aplicação concomitante das multas de revalidação e isolada implica em duplicação de penalidade em relação à apropriação indevida de créditos. Todavia será demonstrado que as multas foram aplicadas corretamente e de acordo com o que a lei prevê.

As infrações previstas no art. 53, inciso I da Lei nº 6.763/75 tratam de descumprimento de obrigações acessórias mais simples, independentes do não recolhimento de tributos. Por outro lado, os incisos II a IV do artigo supracitado, tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte;

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(Grifou-se).

As condutas previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75 (que se referem aos critérios dos incisos II a IV do art. 53 da mesma lei) estão relacionadas ao descumprimento de um dever instrumental (obrigação acessória), implicando em sanções administrativas. Referem-se, portanto, a multas isoladas.

Desta forma, a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI aplicada pelo Fisco por apropriação de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária está relacionada ao descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de escriturar corretamente seus livros fiscais em relação ao aproveitamento de créditos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As penalidades aplicadas – Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e multa isolada do art. 55, inciso XXVI ambas da Lei nº 6.763/75 – têm fundamento distinto. A multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo no momento e na forma corretos (obrigação principal), pois, como o ICMS é um imposto não-cumulativo, um saldo credor maior verificado no período (devido ao crédito apropriado indevidamente) implica que o saldo a recolher (diferença entre saldo devedor e saldo credor) foi menor. A multa isolada, por sua vez, decorre do ato de utilizar indevidamente crédito de ICMS em sua escrituração fiscal (obrigação acessória).

O §1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 supracitado confirma a possibilidade de incidência concomitante das multas em questão, o que afasta a ilegalidade pleiteada pela empresa Autuada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) 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 do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº

6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Ademais, as multas aplicadas pelo Fisco, na presente peça fiscal, constituem-se em ato vinculado (conforme estabelece o art. 142 do CTN) e foram usadas com base nos termos da legislação vigente, inclusive com a consideração dos limitadores existentes.

No tocante ao suposto caráter confiscatório das multas, ventilado pela empresa Autuada e o Coobrigado Luís Fernando Barbosa Martinez em suas impugnações, torna-se oportuno mencionar o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79:

“Punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir.

A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.”

O que se depreende é que há uma distinção entre multa de natureza compensatória e multa de natureza punitiva.

A multa de caráter compensatório não tem o objetivo de punir o infrator, mas, tão somente, compensar o estado pelo prejuízo suportado pelo atraso ocorrido no pagamento. A multa compensatória não é afastada pela denúncia espontânea.

Por outro lado, a multa de caráter punitivo diz respeito ao interesse do estado em punir o sujeito passivo pela sua inadimplência. Caso ocorra a denúncia espontânea, onde há o arrependimento da infração, o motivo de punir é cessado.

As multas isoladas aplicadas possuem caráter punitivo, em virtude de descumprimento de obrigações tributárias acessórias. Estas multas não podem ser insignificantes sob pena de perderem seu objetivo de coibir a conduta ilícita praticada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decisões do Judiciário corroboram o caráter não confiscatório e a natureza punitiva das multas de revalidação e isolada.

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

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

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

- RECURSO NÃO PROVIDO.

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

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA

NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

#### **Da responsabilidade pessoal dos sócios**

Os administradores foram incluídos no polo passivo da autuação por serem pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, nos termos do art. 21, inciso VII c/c o § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e ainda com o disposto no arts. 135, inciso III e 136 do CTN:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

VII - a pessoa que, a qualquer título, recebe, dá entrada ou mantém em estoque mercadoria sua ou de terceiro, desacobertada de documento fiscal;

(...)

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

(...)

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

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Grifou-se).

A leitura dos arts. 135 e 136, ambos do CTN, não deixa dúvidas sobre a responsabilidade dos sócios-administradores em relação à infração da lei tributária. Além disso, tal responsabilidade independe da intenção do agente ou responsável.

Dessa forma, seguiu-se também a orientação da Portaria SRE nº 148/15, de 16/10/15, que estabeleceu as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado, atendendo o previsto no parágrafo único do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, a saber:

PORTARIA SRE Nº 148, DE 16 DE OUTUBRO DE 2015

Art. 1º Ficam estabelecidas no Anexo Único desta Portaria as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

ANEXO ÚNICO (a que se refere o art. 1º da Portaria SRE nº 148/2015)

1. ICMS - OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA (...)

1.8. ENTRADA, SAÍDA E/OU ESTOQUE DESACOBERTADOS (...)

1.8.8 (...) LEVANTAMENTO QUANTITATIVO

RPTA

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

(...)

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

No caso da presente atuação não é o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da

responsabilidade tributária aos referidos coobrigados, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da movimentação da energia elétrica sem documentação fiscal.

Ademais, é possível verificar que não se trata de fato isolado, mas de prática reiterada, uma vez que em todos os 11 meses do período analisado foram apuradas diferenças no Levantamento Quantitativo.

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

### **Da responsabilidade do sócio Luís Fernando Barbosa Martinez**

A empresa Autuada e o Coobrigado Luís Fernando Barbosa Martinez alegam que este não exerceu a administração da empresa Autuada no período após 21/11/16.

Ocorre que o art. 135 da Lei nº 6.404/76 que dispõe sobre as sociedades por ações estabelece:

Lei nº 6.404/76

Art. 135. A assembleia-geral extraordinária que tiver por objeto a reforma do estatuto somente se instalará em primeira convocação com a presença de acionistas que representem 2/3 (dois terços), no mínimo, do capital com direito a voto, mas poderá instalar-se em segunda com qualquer número.

§ 1º Os atos relativos a reformas do estatuto, para valerem contra terceiros, ficam sujeitos às formalidades de arquivamento e publicação, não podendo, todavia, a falta de cumprimento dessas formalidades ser oposta, pela companhia ou por seus acionistas, a terceiros de boa-fé. (Grifou-se)

Portanto, os atos relativos a reformas do estatuto das sociedades anônimas estão sujeitos à formalidade de publicação.

A consulta aos anexos da Impugnação (págs. 38) mostra que o processo com o número de protocolo 16/698.612-7 foi registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG) sob o nº 6208649 em 30/01/17, data em que as alterações relativas à não recondução do Coobrigado Luís Fernando Barbosa Martinez passaram a ter efeitos contra terceiros.

Inconteste, portanto, que, até a data do registro e publicação pela JUCEMG, o referido sócio era pessoalmente responsável pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, o que abrangeu o período compreendido entre 01/02/16 e 31/12/16.

Correta, portanto, a inclusão do Coobrigado no polo passivo da autuação.

### **Da infração à lei societária**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A empresa Autuada e o Coobrigado Luís Fernando Barbosa Martinez tentam atribuir nova vertente interpretativa ao art. 135 do CTN, dizendo que seus requisitos jurídicos estariam inspirados na legislação societária. Dessa forma, somente poderia se atribuir responsabilidade ao sócio administrador se esse houvesse praticado infração à lei societária.

Entretanto, o requisito de infração à lei tributária, conforme explanado em tópico anterior, é suficiente para a inclusão dos Coobrigados no polo passivo, visto que há prevalência de lei específica sobre lei geral segundo o Princípio da Especialidade.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pelo Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que o julgava parcialmente procedente, para excluir os Coobrigados do polo passivo da obrigação tributária. Pela Impugnante CSN Mineração S.A., sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo, pelo Impugnante Daniel dos Santos Junior, sustentou oralmente o Dr. Bruno Matos Ventura e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor).

**Sala das Sessões, 19 de outubro de 2021.**

**Paula Prado Veiga de Pinho**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

CS/D

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

Acórdão: 23.976/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001904550-88  
Impugnação: 40.010151886-04, 40.010151841-53 (Coob.), 40.010151827-46 (Coob.)  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.00-62  
Daniel dos Santos Júnior (Coob.)  
CPF: 130.696.428-88  
Luis Fernando Barbosa Martinez (Coob.)  
CPF: 055.978.608-52  
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outro(s), Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

**Sala das Sessões, 19 de outubro de 2021.**

**Thiago Álvares Feital**  
**Conselheiro**