

Acórdão: 24.804/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003027943-34
Impugnação: 40.010156434-41
Impugnante: Belgo Bekaert Arames Ltda
IE: 186335661.00-18
Proc. S. Passivo: ALESSANDRO MENDES CARDOSO/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatada a entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última limitada nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatado que a Contribuinte apropriou indevidamente crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada, na medida em que a quantidade de energia elétrica constante desses documentos fiscais de aquisição é superior à soma do que foi consumido no estabelecimento mais o que foi vendido a terceiros (bilateralmente ou via CCEE), situação que torna o crédito desse excedente indevido. Infração apurada por meio de levantamento quantitativo de mercadoria, previsto no art. 194, inciso II, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes infrações, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos SPED, notas fiscais eletrônicas de compra e venda e relatórios mensais de liquidação fornecidos pela CCEE, ocorridas em diversas competências compreendidas no período de 01/01/19 a 30/06/22:

- dar entrada em energia elétrica desacobertada de documento fiscal, tendo em vista que as notas fiscais de entrada existentes no período não acobertam toda a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento em Contratos de Comercialização de Energia no Ambiente de Contratação Livre (CCEALs).

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

- aproveitar indevidamente crédito de ICMS com base em notas fiscais de entrada de energia elétrica que contém quantidades superiores à soma das quantidades consumidas e vendidas pelo estabelecimento, situação que torna o crédito desse excedente indevido.

Exigências do ICMS estornado, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 29/50, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 93/126.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 128/150, opina pela procedência do lançamento.

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

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Do Mérito

Conforme relatado, autuação versa sobre as seguintes infrações, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos SPED, notas fiscais eletrônicas de compra e venda e relatórios mensais de liquidação fornecidos pela CCEE, ocorridas em diversas competências compreendidas no período de 01/01/19 a 30/06/22:

- dar entrada em energia elétrica desacobertada de documento fiscal, tendo em vista que as notas fiscais de entrada existentes no período não acobertam toda a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento em CCEALs. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal;

- aproveitar indevidamente crédito de ICMS com base em notas fiscais de entrada de energia elétrica que contém quantidades superiores à soma das quantidades consumidas e vendidas pelo estabelecimento, situação que torna o crédito desse excedente indevido. Exigências do ICMS estornado, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Em sua defesa, a Impugnante contradita o Fisco e afirma, em síntese, que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a metodologia aplicada no lançamento ignora as aquisições de energia elétrica realizadas pela Impugnante diretamente no MCP da CCEE, em face da liquidação mensal, o que levou a erros na auditoria realizada;

- é logicamente impossível o enquadramento da Impugnante, no mesmo mês, como credora para a CCEE (consumo de EE maior que o contratado) e, simultaneamente, como devedora para a Fiscalização (consumo de EE menor que o contratado), como ocorre, por exemplo, no mês de março de 2022;

- para apuração das “entradas de energia”, o Fisco considera todas as entradas contratadas no Ambiente de Contratação Livre (ACL), as quais, em realidade, não correspondem a entradas efetivas de EE, visto que há perdas associadas ao transporte da EE entre a produção e consumo. Apresenta gráficos e tabelas retiradas da página eletrônica da CCEE para demonstrar a existência de perdas no sistema, que não teriam sido consideradas pelo Fisco;

- não há previsão, em qualquer hipótese, de realização do procedimento de contabilização/balanco energético de forma individualizada por ativo/estabelecimento, como feito pela Autoridade Fiscal em seu levantamento quantitativo, devendo o cálculo ser realizado sempre “por Agente”, englobando todos os seus estabelecimentos;

- manifesto *bis in idem* (duplicidade de cobrança) do ICMS relativo às aquisições ou ao estorno de créditos, em relação às sobras e déficits negociados no MCP da CCEE, visto que essa contabilização é parte integrante da base de cálculo de exigências semelhantes no Auto de Infração (AI) nº 01.003030595-65, relativo ao mesmo período;

- não incide ICMS sobre a entrada de EE adquirida em operações interestaduais e destinada à industrialização, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea “b”, da CF/88 e conforme decisão tomada pelo STF no Recurso Extraordinário (RE) nº 198.088;

- acrescenta que o estorno de créditos de ICMS em razão da saída de energia elétrica adquirida e posteriormente comercializada no MCP da CCEE é ilegal, pois essas operações não são isentas/não tributadas, mas sim tributadas pelo ICMS no estado de destino, conforme decidiu o STF no mesmo RE nº 198.088;

- diante da insubsistência da metodologia adotada pela Fiscalização para apurar os supostos valores de ICMS devidos, as multas de revalidação e isoladas aplicadas também se mostram ilegais. Acrescenta que não é razoável exigir uma multa isolada decorrente única e exclusivamente de divergência de interpretação quanto ao procedimento para tributação da energia elétrica previsto no Convênio ICMS nº 15/07, no Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16. Conclui que deve ser aplicado o art. 112 do CTN;

- as multas exigidas têm valores desproporcionais e caráter nitidamente confiscatório, devendo ser excluídas ou pelo menos reduzidas.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Para analisar os argumentos da Defesa é importante fazer, previamente, uma breve introdução, detalhando o procedimento de levantamento quantitativo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizado pelo Fisco, inclusive exemplificando o cálculo por meio de quantidades e valores utilizados concretamente nessa apuração.

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

O trabalho do Fisco baseou-se na análise do Perfil do Agente “BELGOCONT” (coluna D do “Anexo IV – Contratos Compra”), que é formado por 2 (dois) estabelecimentos da pessoa jurídica BELGO BEKAERT ARAMES LTDA, dentre os quais, o estabelecimento autuado, situado em Contagem/MG e identificado nos relatórios da CCEE como o ponto de consumo “BBA-CONTAGEM-MG” (coluna H do “Anexo II – Consumo”).

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

- a energia elétrica não pode ser armazenada/estocada, por se tratar de mercadoria intangível. Então, os estoques inicial e final serão sempre iguais a zero;
- o levantamento quantitativo é realizado mensalmente, tendo em vista que a legislação de regência exige apuração mensal das operações com energia elétrica;
- as informações relativas às entradas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos fornecedores da Autuada e dos dados do Programa de Incentivo às Fontes de Energia Elétrica (PROINFA) constantes dos relatórios mensais emitidos pela CCEE;
- as informações de consumo apresentadas no levantamento quantitativo advêm dos relatórios mensais da CCEE, disponibilizados aos Fiscos estaduais e aos próprios Agentes;
- as informações relativas às saídas de energia elétrica foram retiradas das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada e dos relatórios mensais emitidos pela CCEE, no que tange à quantidade de energia elétrica que saiu do estabelecimento para fins de liquidação;
- o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas à liquidação das sobras e déficits na CCEE não é objeto do presente trabalho. Utiliza-se no levantamento apenas a quantidade de energia elétrica liquidada.

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

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

(...)

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

Além disso, as quantidades de energia liquidadas na CCEE (adquirida em caso de déficit ou comercializada na hipótese de sobras) também são utilizadas no levantamento quantitativo, independentemente do cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas à liquidação, para garantir que os resultados desse quantitativo sejam fidedignas à realidade, como é premente.

No intuito de demonstrar a correção da metodologia utilizada pela Fiscalização, tomar-se-á um dos períodos autuados, para fins de exemplificação detalhada dos cálculos realizados.

Analisando os anexos do lançamento, especificamente no que tange ao mês de março de 2022 (inclusive, utilizado pela Defesa como exemplo dos supostos “erros” cometidos pelo Fisco), nota-se que nesse período o Agente “BELGOCONT” adquiriu 10.712,930 MWh de energia elétrica, somados o contrato bilateral e as alocações do PROINFA (coluna O do “Anexo IV – Contratos Compra” – linhas “383” a “385”).

Observando a célula “G40” do “Anexo III-Contabilização Carga”, depreende-se que consumo total do Agente nesse mês (somatório de todos os pontos de consumo) foi de 10.050,910 MWh.

Da mesma forma, olhando-se a linha “200” do “Anexo II – Consumo”, nas colunas H (“Pontos de Consumo”), R (“Participação (%)”) e S (“Carga Medida – (MWh)”), nota-se que o ponto de consumo BBA-CONTAGEM-MG consumiu 7.206,098 MWh, representando aproximadamente 71,70% (exatos 71,69597765%) do consumo total desse Agente.

Pelas regras da CCEE e observado o cronograma das liquidações publicado por essa instituição, o Agente terá um prazo determinado (em geral, durante o mês subsequente ao do consumo) para tentar comercializar a energia elétrica não utilizada em seu(s) estabelecimento(s) diretamente com outros consumidores livres que, ao contrário, tenham consumido mais energia do que haviam contratado previamente no mesmo período.

Ao final desse período, a energia ainda não comercializada será liquidada na CCEE, pelo Preço de Liquidação das Diferenças (PLD), juntamente com os encargos devidos em relação à energia efetivamente consumida pelo Agente.

O “Anexo VII – NF-e Emissão Carga” demonstra que, durante o período autuado, o Agente não registrou na CCEE nenhum contrato de venda bilateral de energia elétrica para outros consumidores livres (relatório da CCEE em branco).

Assim, restou ao Agente uma sobra de 662,02 MWh (+10.712,930 - 10.050,910) de energia elétrica adquirida e não consumida (célula “J40” do “Anexo III – Contabilização Carga”), que teve sua saída efetivada por meio de liquidação na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CCEE, pelo PLD, operação essa que, reitere-se, não está sendo objeto de verificação quanto à sua regularidade fiscal no presente trabalho.

Nesse último caso interessa saber, apenas, que essa quantidade de energia elétrica saiu dos estabelecimentos (pontos de consumo) do Agente, na proporção de seus percentuais de carga, de forma a considerá-la no cálculo do levantamento.

Da quantidade de energia liquidada como sobra na CCEE (662,02 MWh), aproximadamente 71,70% consideram-se saídos do estabelecimento autuado, ou seja, 474,641 MWh (662,02 x 0,7169597765), como se vê na célula “O40” do “Anexo III – Contabilização Carga”, quantidade essa que foi utilizada no levantamento quantitativo de energia elétrica do estabelecimento autuado.

Como consta da linha “80” do “Anexo VI – NF-e Em_Fornecedor”, para acobertar a entrada de energia elétrica no estabelecimento autuado relativa a março de 2022 foi emitida, em 06/04/22, a seguinte Nota Fiscal:

- NF 1.414 – ARCELORMITTALBRASIL S.A. – QTD: 7.362,170 MWh;

Além disso, também foram alocados para esse mesmo estabelecimento 166,707 MWh de energia elétrica do PROINFA, para a qual ordinariamente não há emissão de nota fiscal de entrada (coluna “O” do “Anexo V – Entrada PROINFA” – linha “40”).

Esses são os valores utilizados no levantamento quantitativo realizado pelo Fisco para março de 2022, como se pode ver na linha “40” do “Anexo IX – Lev Quant”.

Saliente-se que, como não existe estoque inicial ou final de energia elétrica, para estar regular, o resultado do levantamento quantitativo dessa mercadoria em um estabelecimento deve sempre resultar em zero, na medida em que toda a energia adquirida foi necessariamente consumida ou comercializada.

No entanto, em março de 2022, tomando-se as Entradas (CCEAL + PROINFA), subtraindo-se a Quantidade Consumida e a Quantidade Liquidada na CCEE, o estabelecimento autuado teve uma “falta de entradas” de 151,863 MWh (registrado como “-151,863” na célula “H40” do “Anexo IX – Lev Quant”).

Considerando que o valor médio de entrada do MWh em março de 2022 foi de R\$ 358,79 (NFs emitidas em abril – célula “D40” do “Anexo VIII – Preço Médio”), o Fisco adotou tal valor para precificar essa “falta de entradas”, identificando para esse estabelecimento uma entrada desacobertada no valor de R\$ 54.487,24 e um ICMS não recolhido de R\$ 9.807,70, como pode ser visto nas células “J40” a “M40” do “Anexo IX – Lev Quant”.

Por fim, na linha “41” – colunas E e F – do “Anexo X – Cred Trib” foram apuradas as multas de revalidação e isolada referentes ao período autuado, conforme os critérios definidos na legislação e detalhados em legendas na parte inferior da própria planilha.

Esse é, em suma, o procedimento de levantamento quantitativo de energia elétrica realizado pelo Fisco.

A Defesa aduz que a metodologia aplicada no lançamento ignora as aquisições de energia elétrica realizadas pela Impugnante diretamente no MCP da CCEE, em face da liquidação mensal, o que levou a erros na auditoria realizada.

No entanto, a alegação contradiz os fatos, pois conforme demonstrado anteriormente, as quantidades de energia elétrica vendidas (sobras) ou adquiridas (déficits) pelo estabelecimento autuado via liquidação da CCEE são parte integrante do levantamento realizado (coluna E do “*Anexo IX – Lev Quant*”).

Assim, tendo em vista que todas as quantidades de energia elétrica adquiridas, consumidas e/ou comercializadas pelo estabelecimento autuado estão corretamente incluídas no levantamento, o resultado da apuração mensal deveria ser sempre igual a zero (inexistência de estoques de energia elétrica), o que não ocorreu, como se pode ver pelas diferenças positivas e negativas da coluna H do “*Anexo IX – Lev Quant*”.

Portanto, essas quantidades de EE liquidadas na CCEE já estão consideradas no cálculo e não são as responsáveis pelas entradas desacobertas apuradas pela Fiscalização, como afirma a Defesa, devendo o argumento ser afastado.

A Peça de Defesa afirma, ainda, que é logicamente impossível o enquadramento da Impugnante, no mesmo mês, como credora para a CCEE (consumo de EE maior que o contratado) e, simultaneamente, como devedora para a Fiscalização (consumo de EE menor que o contratado), como ocorre, por exemplo, no mês de março de 2022.

Contudo, o argumento também não está correto e demonstra uma significativa incompreensão quanto à estrutura e ao funcionamento das operações com energia elétrica no MCP da CCEE.

Registre-se que a posição apurada para um Agente na liquidação da CCEE (devedora ou credora) tem caráter financeiro e não físico.

Assim, uma posição devedora indica que, naquele mês, o Agente deve pagar um valor à CCEE, mas não significa, necessariamente, que ele tenha consumido mais energia do que contratou bilateralmente, como presume o argumento da Defesa.

Isso porque a liquidação na CCEE é composta por pelo menos dois grupos de valores distintos: (1) a remuneração pelas operações físicas com energia elétrica adquirida ou comercializada no MCP (sobras e déficits em relação às quantidades contratadas) e (2) os encargos setoriais incidentes sobre a energia elétrica efetivamente consumida no período (que apesar de representarem parte do preço pago pela energia elétrica, são valorados e cobrados apenas após o consumo, com base em diversos fatores ambientais e estruturais relacionados com a segurança e estabilidade do sistema energético, especialmente, o nível dos reservatórios das usinas hidrelétricas).

Assim, se num determinado mês o Agente consumir menos energia do que adquiriu bilateralmente, haverá uma disponibilização do excedente (sobras) para liquidação no CCEE pelo PLD do período. O valor relativo a essa venda será acrescido na liquidação do Agente que vendeu a energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, se nesse mesmo mês, o valor dos encargos setoriais devidos sobre a energia elétrica efetivamente consumida pelo Agente for maior do o valor a receber por essa EE disponibilizada no MCP, isso resultará em um cenário no qual, apesar de ter consumido menos energia do que adquiriu em contratos bilaterais (sobra de energia), a posição desse Agente será devedora, pois a sua liquidação financeira mostrará um valor a pagar à CCEE.

Tal situação é exatamente o que ocorreu no mês de março de 2022, citado pela Defesa, como se pode ver na linha “157” do “Anexo I – Contabilização”, transcrita a seguir apenas com as colunas de interesse:

A	E	K	N	P	R	AA	AE	AF	AG	AH	AI	
Ano/Mês	Perfil de Agente	Consumo Total - TRC a,s,r,w - (MWh)	Contratos de Compra Total - (MWh)	Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo - TM_MCP a,m - (R\$)	Total de Encargos Consolidados - ENCARGOS a,m - (R\$)	Ajuste Decorrente de Recontabilizações - AJU_RECON a,m - (R\$)	Efeito dos Custos devido ao descolamento entre PLD e CMO - E_DESC a,m - (R\$)	Resultado Preliminar - RES_PRE a,m - (R\$)	Resultado Final - RESULTADO a,m - (R\$)	Ajustes - (R\$)	Valor a liquidar pelo perfil de agente - (R\$)	
157	202203	BELGOCONT	10.050,910	10.712,930	36.874,32	-236.857,63	-7.258,96	-64,15	-207.258,00	-207.258,00	15.783,77	-191.474,23

Como o Agente “BELGOCONT” consumiu 662,020 MWh de EE a menos que havia adquirido (10.050,910 x 10.712,930) e não realizou vendas bilaterais no período, essa quantidade remanescente foi liquidada na CCEE pelo PLD do período, totalizando um resultado “físico” no MCP de R\$ 36.874,32 (valor a receber pela EE disponibilizada para venda).

Entretanto, como também há encargos e ajustes a serem pagos relativos à energia elétrica consumida (-236.857,63 -7.258,96 e -64,15), além de outros ajustes a serem recebidos pelo Agente (+15.863,77), apesar de ter havido sobra física de energia no período, ao se somar todas essas rubricas, o valor a liquidar pelo perfil do Agente foi negativo (valor a pagar) em -R\$ 191.474,23, razão pela qual a sua posição na CCEE nesse período foi devedora.

Portanto, ao contrário do que aduz a Defesa, é plenamente possível que em determinada competência, um mesmo estabelecimento possua aproveitamento indevido de créditos relativos à energia adquirida e não utilizada no estabelecimento (sobras físicas de EE) e, concomitante, falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS relativo à posição financeira devedora apurada na liquidação da CCEE, que deve ser acobertada por documento fiscal de entrada com destaque do ICMS, conforme determina o art. 53-F, inciso II e § 4º do Anexo IX do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCSD, **o agente emitirá nota fiscal**, modelo 55, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de nota fiscal avulsa, **relativamente às diferenças apuradas:**

(...)

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

(...)

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

I - fazer constar, como **base de cálculo da operação, o valor obtido considerando a regra do § 1º, ao qual deverá ser integrado o montante do próprio imposto;**

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

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

IV - **destacar o ICMS.**

(Destacou-se)

Pelo exposto, nota-se que a Autuada apenas não compreendeu corretamente a sistemática de liquidação da CCEE e nem a diferença entre a sua posição física (sobra ou déficit quantitativo de EE) e sua posição financeira (saldo devedor ou credor na liquidação financeira da CCEE).

Ademais, observando-se a tabela de fls. 36, percebe-se que a Autuada pretende comparar o resultado físico da liquidação mensal no MCP da CCEE (474,641 MWh), com o resultado do levantamento quantitativo do mesmo período (-151,863 MWh).

Entretanto, trata-se de uma comparação sem sentido, pois os dois valores quantificam aspectos absolutamente distintos e não têm relação direta entre si.

Os 474,641 MWh liquidados na CCEE representam a sobra de energia elétrica adquirida em contratos bilaterais, mas não utilizada no estabelecimento.

Por outro lado, os -151,863 MWh do levantamento demonstram que a soma do consumo e das saídas do estabelecimento superou as entradas acobertadas em 151,863 MWh, levando à conclusão de que houve entrada desacobertada nessa quantidade, já que não existe estoque de energia elétrica.

De todo o exposto, depreende-se que o cálculo do Fisco está correto e que o argumento da Defesa é infundado e incoerente, devendo ser afastado.

Em seguida, a Defesa alega que, para apuração das “entradas de energia”, o Fisco considera todas as entradas contratadas no Ambiente de Contratação Livre

(ACL), as quais, em realidade, não correspondem a entradas efetivas de EE, visto que há perdas associadas ao transporte da EE entre a produção e consumo.

Apresenta gráficos e tabelas retiradas da página eletrônica da CCEE para demonstrar a existência de perdas no sistema, que não teriam sido consideradas pelo Fisco.

Como bem explanou a Impugnante em sua Peça de Defesa, a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica resultam, inevitavelmente, em perdas. Essas perdas são classificadas em técnicas e não técnicas.

Em resumo, as perdas técnicas estão relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito *joule*), perdas nos núcleos dos transformadores e perdas dielétricas. As perdas não técnicas ou comerciais decorrem essencialmente de furtos (ligações clandestinas) e fraudes (adulterações em medidores), popularmente conhecidos como “gatos”, além de erros de medição e de faturamento pelas distribuidoras.

As perdas na Rede Básica (Geração) são consideradas de ordem técnica e são definidas pela diferença entre a energia elétrica gerada e aquela que é entregue nas redes de distribuição, sendo apuradas mensalmente pela CCEE.

O seu custo, definido anualmente nos processos de revisões tarifárias, é rateado na proporção de 50% para os geradores e 50% para os consumidores, mediante inclusão desse valor no preço da energia elétrica efetivamente faturada.

As perdas na Rede de Distribuição podem ser técnicas e não técnicas, sendo apuradas por meio de percentuais regulatórios definidos pela ANEEL na “Revisão Tarifária Periódica”, que ocorre em ciclos de três a cinco anos, dependendo da concessionária.

As perdas técnicas na Rede de Distribuição são calculadas pela ANEEL a partir de níveis considerados eficientes, conforme as características da rede elétrica de cada concessionária. Para isso, utilizam-se modelos específicos em cada um dos segmentos da rede (alta, média e baixa tensão), baseados em aspectos como o comprimento e a bitola dos condutores, a potência dos transformadores e a energia fornecida às unidades consumidoras.

Os custos financeiros dessas perdas técnicas são considerados na tarifa de energia elétrica por serem inevitáveis e inerentes a qualquer rede de distribuição.

Por fim, as perdas não técnicas na Rede de Distribuição são apuradas de forma matemática, pela diferença entre as perdas totais (energia entregue nas distribuidoras menos a energia efetivamente faturada aos consumidores) e as perdas técnicas apuradas pela ANEEL.

Os custos das perdas não técnicas também são repassados à tarifa de energia elétrica pagas pelos consumidores do mercado de baixa tensão (onde ocorrem predominantemente essas perdas).

No entanto, a ANEEL limita esse repasse de custos até um limite regulatório, obtido por critérios de eficiência decorrentes da comparação entre o

desempenho das diversas distribuidoras, no intuito de não incentivar a ineficiência das concessionárias. Assim, se as perdas de uma concessionária ultrapassarem esse limite regulatório, o custo excedente é suportado por ela própria.

Quanto ao tema, pela clareza e didática, transcreve-se trechos da Manifestação Fiscal que trazem informações técnicas sobre o processo de medição do consumo e apuração das perdas, disponíveis no próprio sítio eletrônico da CCEE:

Manifestação Fiscal (fls. 121/123)

(...)

“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”.

(...)

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, fiscalizadas pela ANEEL.

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% para consumo e 50% para geração. **A alocação de 50% das perdas ao consumo resulta em um montante de consumo ajustado maior que o medido e a alocação de 50% 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 igualam.**

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 contábil contempla as perdas da Rede Básica. **Estes são os valores utilizados nos processos de contabilização.**

(Destacou-se)

Do exposto, depreende-se que o modelo de contabilização adotado pela CCEE cuida de igualar as quantidades geradas e consumidas no sistema energético, distribuindo as perdas de forma proporcional entre os Agentes, no âmbito do chamado “Módulo Contábil”, antes da geração dos relatórios de produção e consumo que subsidiarão a liquidação mensal e toda a emissão de documentos fiscais relativos às vendas, aquisições e liquidações.

Assim, o consumo informado pela CCEE no relatório “CFZ004 – Consumo” (“Anexo II – Consumo”) reflete o consumo contábil, ou seja, já com a incorporação e neutralização dos efeitos das perdas ocorridas no sistema.

Conseqüentemente, a quantidade de energia elétrica utilizada no levantamento quantitativo já foi “ajustada” em relação a todas as perdas e não causa qualquer impacto no resultado do levantamento quantitativo, razão pela qual a pretensão de deduzir novamente essas perdas não faz sentido e deve ser afastada.

A Defesa alega que não há previsão, em qualquer hipótese, de realização do procedimento de contabilização/balanco energético de forma individualizada por ativo/estabelecimento, como feito pela Autoridade Fiscal em seu levantamento

quantitativo, devendo o cálculo ser realizado sempre “por Agente”, englobando todos os seus estabelecimentos.

Entretanto, ao contrário do que afirma a Impugnante, apesar de a CCEE realizar a contabilização “por Agente”, englobando todos os seus estabelecimentos (que podem estar situados em diferentes estados da federação), as obrigações principais e acessórias correspondentes devem ser cumpridas sob a ótica de cada estabelecimento (ponto de consumo) do perfil do Agente.

Para fins tributários, dada a competência estadual do ICMS e o correspondente princípio da autonomia dos estabelecimentos, a legislação de regência do imposto determina que as compras e liquidações serão distribuídas (rateadas) entre os estabelecimentos que compõem o perfil do Agente, na proporção da participação de cada um deles no consumo total do período.

Essa é regra expressa das Cláusulas Primeira e Terceira do Convênio ICMS nº 15/07, normas essas que foram internalizadas com o mesmo conteúdo pelos arts. 53-E e 53-F do Anexo IX do RICMS/02:

Convênio ICMS nº 15/07

Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE deverá observar o que segue:

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

(...)

a) **emitir mensalmente nota fiscal**, modelo 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

(...)

c) em se tratando de fornecimento a consumidor livre, especial ou a autoprodutor, **o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo**, como nas demais hipóteses;

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCSD, **o agente emitirá nota fiscal**, modelo 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

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

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

§ 1º Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente de que trata o inciso I **deverá emitir as notas fiscais referidas na alínea "a" do mesmo inciso, de acordo com a respectiva distribuição de cargas**, ainda que não identificada no contrato, **prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento**, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

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

(...)

Cláusula terceira Cada estabelecimento ou domicílio do agente que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, quando for responsável pelo pagamento do imposto deverá:

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

(...)

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

(Destacou-se)

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 53-E - O agente da CCEE que assumir a posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado, relativamente a cada contrato bilateral, excetuados os termos de cessão gerados pelo Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCS D - do Ambiente de Comercialização Regulado, deverá observar o seguinte:

I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 55, para cada estabelecimento destinatário, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa;

(...)

III - em se tratando de fornecimento a consumidor livre ou especial ou a autoprodutor, o ICMS será devido à unidade federada onde ocorrer o consumo, como nas demais hipóteses.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Em caso de contrato globalizado por submercado, o agente deverá emitir as notas fiscais de que trata o inciso I do caput, de acordo com a respectiva distribuição de cargas, ainda que não identificada no contrato, prevista para os pontos de consumo de cada estabelecimento, devendo ser considerada qualquer redistribuição promovida pelo adquirente, entre estabelecimentos de sua titularidade.

§ 3º - O adquirente da energia elétrica objeto dos contratos bilaterais de que trata o caput deve informar ao respectivo agente fornecedor a sua real distribuição de cargas por estabelecimento, bem como suas alterações.

Art. 53-F - Nas liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e nas apurações e liquidações do MCSD, o agente emitirá nota fiscal, modelo 55, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da nota de liquidação financeira ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

(...)

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

(...)

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

Assim, como a energia elétrica será distribuída entre os estabelecimentos que compõem o Perfil do Agente, sempre de forma proporcional à sua participação no consumo total, por óbvio, o levantamento quantitativo realizado pelo Fisco para o estabelecimento autuado observa essa distribuição, mostrando-se perfeitamente consentâneo com a realidade e com a própria legislação transcrita.

Ademais, conforme já dito anteriormente, para manter a higidez dos resultados do levantamento quantitativo, o Balanço Energético (BE) do Agente, entendido como as quantidades de energia elétrica adquiridas ou comercializadas na liquidação da CCEE, também foi rateado entre os estabelecimentos que compõem o perfil de Agente, na proporção de sua participação no consumo total, em consonância com as disposições do art. 2º, § 1º, inciso I, da Resolução SEF nº 4.956/16, que trata do tema:

Resolução nº 4.956/16

Dispõe sobre as obrigações, principal e acessória, a serem observadas pelos agentes da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nas liquidações no Mercado de Curto Prazo e nas apurações e liquidações do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits - MCS D.

(...)

Art. 2º - Os estabelecimentos do Agente da CCEE emitirão, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da liquidação financeira:

(...)

§ 1º - O Valor a Liquidar pelo Perfil do Agente, observado o disposto no § 1º do art. 1º, **será distribuído entre os estabelecimentos associados ao perfil de agente** da seguinte forma:

I - havendo estabelecimentos consumidores de energia elétrica associados ao mesmo perfil de agente, o valor será distribuído apenas entre esses estabelecimentos e será atribuído a cada um deles **na proporção entre a sua carga e o somatório das cargas de todos os estabelecimentos consumidores do perfil no período;**

(Destacou-se)

Ademais, justamente pela necessidade de se verificar a regularidade fiscal das obrigações principais e acessórias por estabelecimento, os relatórios de contabilização e liquidação emitidos pela CCEE contém todas as informações relativas às operações no MCP também separadas por ponto de consumo, como já foi amplamente demonstrado anteriormente.

Por todo o exposto, correto o levantamento quantitativo por estabelecimento, exatamente como realizado pelo Fisco.

A Defesa afirma que há um manifesto *bis in idem* (duplicidade de cobrança) do ICMS exigido no presente PTA em relação às cobranças decorrentes da liquidação das sobras e déficits de energia elétrica negociados no MCP da CCEE, visto que essa contabilização é parte integrante da base de cálculo de exigências semelhantes no âmbito do AI nº 01.003030595-65, relativo ao mesmo período.

Acrescenta que o estorno de créditos de ICMS em razão da saída de energia elétrica adquirida e posteriormente comercializada no MCP da CCEE é ilegal, pois essas operações não são isentas/não tributadas, mas sim tributadas pelo ICMS no estado de destino, conforme decidiu o STF no RE nº 198.088.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Inicialmente, reitera-se que o presente lançamento não está verificando a regularidade das obrigações principais e acessórias relativas às posições devedoras e credoras do Contribuinte na liquidação do MCP da CCEE, mas sim se as quantidades de energia elétrica que entraram no estabelecimento suportam as quantidades consumidas e liquidadas, visto que não há estoque de energia elétrica.

No que tange às entradas desacobertas, a infração apurada no PTA nº 01.003030595-65 decorre de mera falta de emissão do documento fiscal exigido pela

legislação para acobertar a posição devedora verificada na liquidação da CCEE, em inobservância ao art. 53-F incisos I e II, do Anexo IX do RICMS/02.

Por outro lado, no presente trabalho, as entradas desacobertas decorrem da constatação de que, no período fiscalizado, a soma das quantidades de energia consumida e vendida superou o total das entradas de energia elétrica acobertas por documento fiscal, de forma que essa “falta de entradas” representa, de fato, uma entrada desacoberta.

Dada a origem completamente diversa das duas infrações, não há qualquer sobreposição entre as entradas desacobertas identificadas nesses dois PTAs.

No que tange à alegação de duplicidade de estornos de créditos, a autuação do PTA nº 01.003030595-65 (decorrente da saída, via liquidação na CCEE, de energia elétrica não consumida no estabelecimento), diz respeito a créditos que foram corretamente apropriados no momento da entrada da energia elétrica no estabelecimento, mas que posteriormente passaram a ser indevidos, em razão da saída isenta da mercadoria, razão pela qual eles foram estornados, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

Nesse caso, não há dúvidas quanto à efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento. O crédito, originalmente apropriável, tornou-se indevido porque a energia não foi utilizada no estabelecimento, mas sim comercializada posteriormente na CCEE, ao abrigo da não incidência do imposto.

Lado outro, a infração constatada pelo Fisco no presente lançamento refere-se a créditos sem origem, apropriados sem lastro em uma correspondente entrada de energia elétrica, para além daqueles a que o estabelecimento ordinariamente teria direito segundo a legislação de regência (excesso de entradas), ou seja, créditos com natureza de indevidos/excessivos desde sua origem.

Assim, os créditos estornados pelo Fisco no trabalho em tela não possuem origem, pois que em excesso em relação às entradas de energia elétrica do estabelecimento autuado, de forma que não poderiam ter sido escriturados, por força do disposto no art. 70, inciso X, do RICMS/02:

RICMS/02

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

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, inexistente duplicidade de cobrança do imposto incidente sobre a entrada de energia elétrica ou relativo a estorno de créditos, como se afirma, visto que o levantamento quantitativo não se confunde com a autuação referente à falta de cumprimento das obrigações acessórias e principais decorrentes da liquidação da CCEE, conforme explanado.

Portanto, corretos os cálculos da Fiscalização e as exigências do presente trabalho, devendo ser afastados os argumentos apresentados.

Em seguida, a Defesa afirma que não incide ICMS sobre a entrada de EE adquirida em operações interestaduais e destinada à industrialização, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea “b”, da CF/88 e conforme decisão tomada pelo STF no Recurso Extraordinário (RE) nº 198.088.

Observe-se o dispositivo constitucional citado:

CF/88

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

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

Entretanto, ao julgar o citado RE nº 198.088, no longínquo ano 2000, que teve por Relator o Ministro Ilmar Galvão, o STF assentou que essa norma *não* veicula uma *imunidade tributária*, mas uma regra de *federalismo fiscal*, determinando que o ICMS não seja cobrado pelo Estado de origem da mercadoria, mas pelo Estado para o qual ela foi destinada (no caso, Minas Gerais).

Ademais, no campo normativo, o art. 2º, § 1º, inciso I, da LC nº 87/96 prevê a incidência do ICMS sobre a entrada interestadual de energia elétrica:

LC nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º **O imposto incide** também:

(...)

III - **sobre a entrada, no território do Estado destinatário,** de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e **de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização,** decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(Destacou-se)

Tal norma foi internalizada na legislação mineira pelo art. 5º, § 1º, item “4”, da Lei nº 6.763/75, que delimitou o alcance da expressão “industrialização” apenas ao próprio produto, no caso, a energia elétrica:

Lei nº 6.763/75

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;**

(Destacou-se)

Assim, a legislação vigente é literal no sentido da incidência do ICMS nas operações de aquisição interestadual de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização do próprio produto, não cabendo ao CCMG, por força da limitação de competência trazida pelo art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, deixar de aplicar essa legislação:

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;

Portanto, sem razão o argumento.

Por fim, a Defesa afirma que diante da insubsistência da metodologia adotada pela Fiscalização para apurar os supostos valores de ICMS devidos, as multas de revalidação e isoladas aplicadas também se mostram ilegais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que não é razoável uma multa isolada decorrente única e exclusivamente de divergência de interpretação quanto ao procedimento para tributação da energia elétrica previsto no Convênio ICMS nº 15/07, no Anexo IX do RICMS/02 e na Resolução nº 4.956/16, razão pela qual deve ser aplicado o art. 112 do CTN.

Conclui que as multas exigidas têm valores desproporcionais e caráter nitidamente confiscatório, devendo ser excluídas ou pelo menos reduzidas.

Contudo, mais uma vez não lhe assiste razão.

De início, não há qualquer equívoco no método e nos cálculos realizados pelo Fisco para apurar os valores devidos pela Autuada, conforme já detalhado anteriormente. Por consequência, inexistente uma decorrente ilegalidade das multas aplicadas, como afirma a Defesa.

Não cabe ao Fisco valorar subjetivamente a reprovabilidade das condutas que precederam a prática da infração pelo Contribuinte, para fins de se decidir pela aplicação ou não da penalidade isolada prevista na legislação, conforme sugere a Impugnante.

O art. 136 do CTN não deixa qualquer dúvida quanto ao caráter objetivo das penalidades tributárias, afastando qualquer juízo do Fisco sobre a intenção do agente ou sobre o grau de efetividade, natureza ou extensão de eventuais danos decorrentes do ato praticado:

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.

Assim, não se vislumbra qualquer hipótese de aplicação do art. 112 do CTN (interpretação mais favorável ao contribuinte), na medida em que as condutas infracionais que ensejaram a aplicação de multas isoladas do presente lançamento estão claramente descritas e comprovadas nos autos, cabendo ao Fisco aplicar objetivamente a legislação, como o fez.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, já transcrito.

Saliente-se que as multas de revalidação e isoladas exigidas pela Fiscalização no presente lançamento constituem-se em ato vinculado (conforme estabelece o art. 142 do CTN), estando em plena consonância com a legislação vigente, inclusive observando, no que tange às penalidades isoladas, os limitadores máximos existentes no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, quando aplicáveis.

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

EMENTA: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO.
EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA. MAJORAÇÃO DO TRIBUTO VIA DECRETO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTE DO ÓRGÃO ESPECIAL. MULTA. CABIMENTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

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

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

- RECURSO NÃO PROVIDO.

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

Assim, 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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal:

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.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo Contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos incisos II e XXVI, ambos do art. 55 da Lei nº 6.763/75, observado o limitador do § 2º, inciso I, da mesma lei para a exação do inciso II:

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

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Natália Mara Rodrigues de Sousa Vinhal e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Dario de Castro Brant Moraes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 07 de fevereiro de 2024.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Morais
Presidente

P