

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.252/07/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010120037-86  
Impugnante: Fertilizantes Fosfatados SA Fosfertil  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000154871-71  
Inscr. Estadual: 701225041.04-70  
Origem: DF/ Uberaba

### **EMENTA**

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de estabelecimento situado em outra Unidade da Federação durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Infringência apurada através de Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para adequar a Multa Isolada ao valor de fl. 13. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, no exercício de 2001, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outro estabelecimento situado em outra Unidade da Federação. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26 a 40, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 54 a 57.

### **DECISÃO**

A presente autuação trata da constatação de entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, sob a forma de recebimento, em transferência de outro estabelecimento, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica compreendido entre junho e dezembro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2001, conforme demonstrado nas planilhas 3 e 4 de fls. 12/13, infringência pela qual é exigida a multa isolada de 20% (vinte por cento) prevista no inciso II, alínea “a”, do artigo 55 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que a autuação em tela também está fundamentada na existência do Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fls. 15/16, no qual consta a Autuada como cessionária.

As cópias dos documentos de Transação Bilateral identificam a empresa cedente da energia elétrica, a Autuada como sendo a cessionária e o montante de energia comercializada em kWh, tendo sido firmados com o conhecimento das concessionárias distribuidoras.

A entrada de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal ocorreu em um período atípico de racionamento de energia elétrica, que motivou a expedição de normas em cumprimento das diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica implantadas pela Medida Provisória nº 2.147, de 2001.

Dessa forma, através do Documento para Transação Bilateral de fl. 16, no qual consta a Autuada como cessionária, verifica-se que a mesma recebeu energia elétrica em transferência desacobertada de documentação fiscal e sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado, uma vez que não foram apresentados os documentos fiscais de entrada correspondentes.

Acrescenta-se que na apuração do valor do ICMS, a base de cálculo foi obtida pelo Fisco nas planilhas 3 e 4 de fls. 12/13, através da multiplicação da quantidade de energia recebida (em kWh), colhido do Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fl. 16, no qual consta a Autuada como cessionária, pelo preço médio ponderado praticado no MAE (R\$/kWh) referente ao mês de recebimento da energia elétrica (de acordo com a Resolução da CGE nº 13, de 2001), conforme relacionado no Anexo II de fls. 18, aplicando sobre tal produto a alíquota de 18% (dezoito por cento).

No caso dos autos, a Autuada, que adquiriu energia elétrica de outro estabelecimento, situado em outra Unidade da Federação, está obrigada a exigir do remetente a nota fiscal de entrada em seu nome, com destaque do ICMS/ST incidente na operação e mencionando que o fornecimento se faria através da Concessionária.

A princípio, entretanto, pode parecer que as obrigações acessórias relacionadas com a transferência de excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica só foram implementadas com o advento do Decreto nº 42.145/01, sob o argumento de que tais dispositivos são de edição posterior às operações objeto da autuação.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Autuada em relação à exigência da nota fiscal de entrada já estava prevista à época anterior à vigência do Decreto nº 42.145/01, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39 da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente ao *quantum* da multa isolada aplicada, para os fatos ocorridos durante o exercício de 2001, como no presente caso, prevalece, para a infringência da entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, a penalidade de 20% (vinte por cento) do valor da operação, prevista no inciso II, alínea “a”, do art. 55, da Lei nº 6.763/75.

Portanto, se afigura correta, a exigência fiscal da Multa Isolada de 20% (vinte por cento), devendo, no entanto, ser a mesma adequada aos valores de fl. 13, dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a Multa Isolada aos valores de fls. 13. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e José Francisco Alves, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Melo Ribeiro Las Casas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Aguiar Machado. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 22/05/07.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator Designado**

RNL/EJ

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.252/07/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010120037-86  
Impugnante: Fertilizantes Fosfatados SA Fosfertil  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000154871-71  
Inscr. Estadual: 701225041.04-70  
Origem: DF/ Uberaba

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

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

"Data vênia", o feito fiscal não pode prosperar no caso concreto dos autos tendo em vista que a transferência ou mesmo a cessão do direito de uso do excedente de redução de meta de consumo de energia elétrica não é fato gerador do ICMS como visto pela fiscalização mineira.

Com o devido respeito, a transferência do direito de uso excedente de redução de meta não se equivale e nunca retrata uma venda de energia elétrica.

Neste contexto, não é demais lembrar que circunstâncias impostas pelo Poder Público a diversos contribuintes acarretou uma patente diminuição do consumo de energia elétrica em função da diminuição do próprio consumo em si, tendo em vista a meta estipulada, como também em função da diminuição da produção das empresas em função desta citada estipulação de metas.

Verificando que o gasto energético das partes estava inferior à meta definida pela Câmara de Gestão da Crise montada pelo Governo Federal, a CEMIG, devidamente respaldada na legislação que foi criada especificamente para regular a matéria, passou a emitir Certificados de "Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo".

Os referidos Certificados, definidos pelo artigo 2º, II, da Resolução GCE nº 13/2001, como o "documento emitido pelas concessionárias de energia elétrica atestando o valor, em kWh, equivalente à expectativa de consumo ou ao consumo verificado em nível inferior à meta do respectivo mês", estabeleciam o seguinte:

"A Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG  
(...)

certifica que o consumidor a seguir discriminado (...)

**poderá transferir o Direito de Uso de Redução de Meta** para a Transação Bilateral..." (doc. 3)

Munida dos referidos Certificados e devidamente assessorada pela CEMIG, que emitia os respectivos "Documentos para Transação Bilateral" (doc.4), a Impugnante passou a realizar operações de "transferência de excedente de redução de meta", nas quais, por expressa determinação legal e contratual, observa-se:

"Pelo presente documento, as Empresas abaixo listadas (...) declaram, para os fins previstos na Resolução nº 13/2001, da GCE, que realizaram **Transação Bilateral**, com a finalidade de compensar as metas de consumo de energia elétrica, através da transferência de **excedente de redução de meta.**"

Oportuno salientar que para afastar qualquer dúvida sobre o conceito, o conteúdo, e a extensão e o significado das expressões indicadas anteriormente é, assim, sobre a natureza da operação contratada, a própria Resolução GCE nº 13/2001 tratou de definir as transações bilaterais como sendo "transações que envolvam excedente de redução de meta" e, por sua vez, o excedente de redução de meta como o "valor, em kWh, equivalente à expectativa de consumo ou ao consumo verificado em nível inferior à meta do respectivo mês" (incisos VI e X, do artigo 2º da Resolução mencionada).

Portanto, tendo em vista que a CEMIG atestou a existência de "Direito de Uso" transferível a terceiros via "Transação Bilateral" e que, o "excedente de redução de meta" a ser negociado pode se referir, também, "à expectativa (...) de consumo inferior à meta" estabelecida (e, pois, a um número futuro e incerto), pode-se concluir que o que se está transferindo não é a energia elétrica propriamente dita, mas o direito de uso do excedente.

Esta conclusão decorre não só do tipo de negócio jurídico realizado, mas também de todo o conjunto normativo especialmente criado para gerir a crise de abastecimento de energia elétrica, reforçada, é verdade, pelos conceitos postos na legislação, os quais apontam e identificam, claramente, não se tratar de mera venda de energia elétrica.

Desta forma, se como consta expressamente dos Certificados expedidos pela CEMIG, trata-se "de mudança na titularidade de "direito de uso" de bem" está-se, sem dúvida alguma, "diante de uma sessão de direito". E, em se tratando de cessão de direito de uso excedente, não há falar-se em venda.

Oportuno dar conta que o ensinamento de Roque Carrazza norteia a conclusão que... " a obrigação tributária só nasce diante da plena e cabal identificação do conceito do fato ocorrido com o conceito da hipótese de incidência. Assim, se o fato ocorrido é identificável como cessão de direitos não há como subsumi-lo à hipótese de incidência vender mercadorias."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se, ademais, que a cessão ou transferência de direito de uso é contrato típico do Direito Civil, o qual, por isso mesmo, não pode ser deturpado para que sobre ele incida imposto cujo alvo é a venda (e apenas ela).

O saudoso Ministro Aliomar Baleeiro ao comentar o artigo 110 do CTN, que foi também transcrito na peça de defesa da autuada, ensina que:

"Se esta (a Constituição) institui um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilata-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do Direito Privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles.

As tentações mais freqüentes, a julgar pela experiência no regime das Constituições anteriores, provirão dos legisladores estaduais e municipais, para alargamento das respectivas competências.

Os posicionamentos doutrinários, como se vê, trilham em favor da tese impugnante, ainda que, em operação de entrada de energia.

Esta própria casa reconhece a supremacia dos institutos de Direito Privado para efeitos tributários quando decide...

"...a atividade de armazém geral é um instituto do direito privado. Desse modo, seu conceito não comporta adaptação nem alteração para efeito de interpretação da legislação tributária. Diante disso, quando a legislação tributária mineira concede a não incidência para a saída de mercadoria com destino a armazém geral, a interpretação do que venha a ser tal instituto deve observar a norma contida no artigo 110 do CTN, ou seja, a de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado."

Esta é uma conclusão coerente quando o CC/Mg enfrentou o tema em questão em interpretação similar.

Finalmente, a Suprema Corte também já está plenamente pacificada nesse sentido quando exara....

" A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocabulários têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas

pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional."

"Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. (...) O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, que por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. (...) A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria."

Assim, em virtude das limitações impostas pelo artigo 110 do CTN, ao se deparar com uma transferência de direito de uso de excedente de energia elétrica, não há como enxergar uma venda de energia elétrica tributável pelo ICMS, sob pena de se desprezar o instituto de cessão de direitos e de se desprezar as nítidas diferenças entre cessão e venda.

Ressalte-se também, que a caracterização das transações feitas pela contribuinte autuada que são advindas da cessão de direito decorrem não apenas do tipo de negócio jurídico celebrado e das normas baixadas pela Câmara de Gestão da Crise de Energia, mas do próprio fato gerador do ICMS/ energia elétrica.

De fato, ao repartir as competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 equiparou a energia elétrica a uma mercadoria, sujeitando a operação de circulação relativa a este bem à tributação pelo ICMS:

"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; (...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País."

Em cumprimento à norma insculpida no artigo 146, III, "a", da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 87/96 e, antes dela, o Convênio nº 66/88 definiram o fato gerador do ICMS da seguinte forma:

"Convênio 66 /88:

"Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência dos Estados, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.(...)

Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto: (...)

VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas;" (...)

Art. 19. **A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuinte substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor."**

"Lei Complementar nº 87/96

Art. 12. **Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

**I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)**

Art. 33. (...) **II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:"**

A Lei nº 6.763/75 seguiu a mesma linha. Vê-se, pois, que, como regra geral, pode-se dizer que o fato gerador do ICMS na hipótese em apreço é a saída da energia elétrica do estabelecimento gerador. Quando, no entanto, reputa-se acontecida esta saída?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"A resposta é inequivocamente fornecida pelas normas técnicas expedidas pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica (DNAEE), notadamente a Portaria nº 222, de 22.12.87:

"Art. 8º - O ponto de entrega da energia será a conexão do sistema elétrico do concessionário com as instalações de utilização de energia do consumidor, devendo situar-se no limite da via pública com o imóvel em que se localiza a unidade consumidora (...)"

A confirmar que no momento da passagem da energia pelo ponto de entrega dá-se a saída de tal mercadoria do estabelecimento gerador, dispõe indubitavelmente o parágrafo único do artigo supracitado:

"Parágrafo único: Até o ponto de entrega de energia, será de responsabilidade do concessionário elaborar o projeto, executar as obras necessárias ao fornecimento e participar financeiramente, nos termos da legislação respectiva, bem como operar e manter o sistema".

Ora, enquanto a energia permanece nas linhas de transmissão da concessionária, sem ingressar no ponto de entrega da Recorrente, a legislação é clara no afirmar que ainda não ocorreu a saída da mercadoria do estabelecimento gerador, e, deste modo, ainda não se pode reputar ocorrido o fato gerador."

No mesmo sentido, vale conferir o seguinte precedente do **TJMG**:

"O ICMS DEVE INCIDIR SOBRE O VALOR DA ENERGIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE CONSUMIDA, ISTO É, A QUE FOR ENTREGUE AO CONSUMIDOR; A QUE TENHA SAÍDO DA LINHA DE TRANSMISSÃO E ENTRADO NO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA."

Como se pode verificar, estando definido nas normas e pacificado na jurisprudência que o fato gerador do ICMS relativo à energia elétrica só ocorre no momento do consumo desta energia pelo adquirente, é óbvio que não haveria excedente a ser transferido e nem há que se falar em "entrada" na forma sugerida pelo Fisco.

Portanto, a classificação da cessão do direito de uso da energia excedente como venda leva ao absurdo. Se, no entanto, entender-se a transferência realizada como cessão, passa a haver coerência.

Ante o exposto, demonstrado que o negócio jurídico celebrado pela Impugnante foi a transferência de direito de uso de excedente de redução de meta, que as referidas transferências têm natureza de cessão de direito, estão normatizadas como tal e foram feitas rigorosamente dentro do que dispõe a legislação, que sobre a cessão de direitos não incide ICMS, que a fiscalização não pode distorcer o conteúdo, o alcance e o conteúdo do contrato típico firmado pela contribuinte para ver nele uma venda de energia (art. 110 do CTN), que o próprio fato gerador do ICMS relativo à mercadoria energia elétrica (consumo) é incompatível com a tese fazendária (se não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

chegou a adquirir a energia, que não "entrou" no estabelecimento, como poderia vendê-la?), chega-se à inexorável conclusão de que o lançamento fiscal em apreço não pode prosperar.

Finalmente, depreende-se dos autos que o Fisco sugere a ocorrência de aproveitamento do crédito do ICMS sobre as citadas operações "autuadas". No entanto, percebe-se que não existe qualquer vinculação inequívoca entre o documento trazido para este fim e constante dos autos e as operações autuadas, pelo que, não vislumbro nestes autos a ocorrência desta circunstância colocada também pelo Fisco mineiro.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 22/05/07.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

ACR/EJ