

Acórdão: 17.445/07/2ª Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119650-11(Coob./CEMIG)
Impugnante: Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (Coob.)
Autuada: Companhia Cimento Portland Itaú
Coobrigada: Votorantin Cimentos Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Rosa Antônia Chaer Resende/Outro(s) (Coob./CEMIG)
PTA/AI: 01.000154430-25
Inscr. Estadual: 062002160.00-57(Coob./CEMIG)
Origem: DF/ Passos

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de saída de energia elétrica desacobertada de documentação fiscal sob a forma de transferência de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001, em operação interestadual. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei 6763/75. Entretanto, considerando tratar-se de transferência do direito de uso do excedente de redução de meta, a qual não é fato gerador do ICMS, justifica-se o cancelamento da exigência fiscal.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO TRIBUTADA. Constatada a falta de estorno do ICMS relativo aos excedentes de redução de metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em julho/2001, indevidamente aproveitado tendo em vista que a energia elétrica adquirida veio a ser objeto de operação subsequente não-tributada pelo imposto. Legítimas as exigências de ICMS e multa de revalidação.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência interna de outros estabelecimentos durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XXII, da Lei 6763/75, vigente à época. Entretanto, considerando tratar-se de transferência do direito de uso do excedente de redução de meta, a qual não é fato gerador do ICMS, justifica-se o cancelamento das exigências fiscais.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de entrada interestadual de energia elétrica desacobertada de

documentação fiscal e sem retenção do ICMS/ST pelo remetente, sob a forma de transferência de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica ocorrido em 2001. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII, da Lei 6763/75. Entretanto, considerando tratar-se de transferência do direito de uso do excedente de redução de meta, a qual não é fato gerador do ICMS, justifica-se o cancelamento das exigências fiscais.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001:

1) saída interestadual de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nas transferências de excedentes de redução de metas de consumo, no mês de julho/2001, pelo que se exige Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75;

2) falta de estorno do ICMS, no mês de julho/2001, relativo aos excedentes de redução de suas metas de consumo de energia elétrica transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, pelo que se exige ICMS e multa de revalidação;

3) entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, nos meses de junho e outubro de 2001, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos do mesmo grupo, pelo que se exige Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII da Lei 6763/75, vigente à época;

4) entrada interestadual de energia elétrica desacobertada de documento fiscal e sem retenção do ICMS/ST, quando do recebimento de excedentes de redução de metas de consumo em transferência de outros estabelecimentos, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXII da Lei 6763/75, vigente à época.

Inconformada, a Coobrigada/CEMIG apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61 a 70, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 93 a 97.

DECISÃO

Inicialmente, deve-se destacar que no período de racionamento de energia elétrica, a forma de emissão e controle de energia, com respectiva emissão de notas fiscais para amparar as transferências de excedente de redução de metas, foram regulamentados pelo Convênio Confaz nº 103/2001, a seguir:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Cláusula primeira Os comercializadores de energia elétrica, inclusive os que atuarem no âmbito do Mercado Atacadista de Energia - MAE, além do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do imposto, deverão observar o seguinte:

I - na hipótese de não possuírem Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para acobertar a operação e registro pelo destinatário;

II - nas operações em que a energia elétrica não transite pelo estabelecimento comercializador, adotar-se-á a disciplina estabelecida no §3º do art. 40 do Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970;

III - na hipótese de serem dispensados da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, será emitida Nota Fiscal Avulsa ou, no caso de sua inexistência, será emitida, pelo destinatário, Nota Fiscal relativa à entrada;

IV - nas operações interestaduais, aplica-se o disposto no Convênio ICMS 83/00, de 15 de dezembro de 2000.

Parágrafo único. O disposto nesta cláusula também se aplica a todos aqueles que comercializarem energia elétrica oriunda de produção própria ou de excedente de redução de meta.

Cláusula segunda O disposto neste convênio não se aplica ao Estado de Tocantins.

Cláusula terceira Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União".

Cabe destacar que o referido convênio, no âmbito de Minas Gerais, foi regulamentado por meio do Decreto Estadual nº 42.145, de 6 de dezembro de 2001, que acrescentou o art. 50A ao Anexo IX do Decreto Estadual nº 38.104, de 28 de junho de 1996, ato normativo que, por sua vez, regulamentava à época o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS:

"Art. 50A - O comercializador de energia elétrica, inclusive o que atuar no Mercado Atacadista de Energia - MAE, além do cumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação observará o seguinte:

I - na hipótese de não possuir Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para fins de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acobertamento da operação e de registro pelo destinatário;

II - nas operações em que a energia elétrica não transite pelo estabelecimento comercializador, será aplicado o disposto no artigo 321 do Anexo IX;

III - na hipótese de ser dispensado da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirá Nota Fiscal Avulsa.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se a todos aqueles que comercializarem energia elétrica oriunda de produção própria ou de excedente de redução de meta.

§ 2º - Na hipótese de o comercializador de energia elétrica estar situado em outra unidade da Federação aplica-se o disposto no artigo 49 deste Anexo.”

Como se vê, na hipótese de transferência de excedente de redução de meta, seria aplicado o art. 321 do Anexo IX do RICMS/MG vigente à época a que se refere a autuação sob comento, desde que, é de se ressaltar, partisse-se da errônea premissa – como fez a Receita Estadual – de que tal operação consistia em venda à ordem.

Todavia, apesar do entendimento da Receita Estadual, assevera-se que a cessão do direito de uso do excedente de redução de metas, transação praticada no período de racionamento de energia elétrica, situação atípica e excepcional, não se confunde nem pode receber tratamento equivalente à venda de energia.

Para clarear o exposto acima, temos a efeito a Medida Provisória nº 2.147/2001, que institui o racionamento de energia elétrica no Brasil e criou a Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica-CGCE, a qual por meio da Resolução nº 13/2001, previu a possibilidade de transacionar o direito de uso sobre as metas de racionamento, ao dispor que aqueles que desejassem negociar seu excedente de redução de meta deveria celebrar termo aditivo ao contrato de demanda firmado com a respectiva concessionária.

Prosseguindo na análise de tais normas, constata-se que o faturamento deixou de ser efetuado pelo consumo medido – isto é, pela energia efetivamente utilizada – e passou a ser efetuado pelo consumo contratado, que não representa necessariamente o consumo efetivo. Assim, a empresa que pretendia transacionar o direito de uso do excedente era faturada pela totalidade do consumo contratado para o mês e, via de consequência, era recolhido o ICMS sobre todo esse consumo, independentemente da utilização ou não da totalidade da energia contratada.

Nessa linha de raciocínio, se a empresa não consumisse a energia elétrica até o limite estabelecido pela CGCE, criava-se um excedente de redução de meta, devendo a empresa consumidora, para poder comercializar o respectivo direito, solicitar à concessionária de energia elétrica a emissão de “Certificado de Direito de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uso de Redução de Meta” (art. 5º, § 2º, da Resolução CGCE 13/01). E, uma vez emitido esse certificado, a empresa passava a estar habilitada para transacionar com seus parceiros comerciais o direito do uso do excedente de redução de metas do racionamento, já pago, procedendo, para tanto, às chamadas “transações bilaterais”, definidas como aquelas “que envolvam excedente de redução de meta e sejam realizadas fora do âmbito do MAE, incluindo a compensação de metas entre consumidores” (art. 2º, X, da Resolução CGCE 13/01).

O referido certificado, definido 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”, estabelecia 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, a extensão e o significado das expressões indicadas anteriormente e, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 cessão de direito". E, em se tratando de cessão de direito de uso excedente, não há falar-se em venda.

Como dito na peça impugnatória, Roque Carrazza ensina 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."

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 Impugnante, 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 dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Ato de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do Direito Privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles.

Ante o exposto, e demonstrado que o negócio jurídico celebrado pela Autuada 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 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.

Assim, o feito fiscal mostra-se parcialmente insubsistente, motivo pelo qual devem ser canceladas as exigências fiscais relativas aos itens 1, 3 e 4 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cabe tratar da responsabilidade atribuída à Coobrigada/Impugnante, que alega ilegitimidade passiva, pedindo para ser excluída do pólo passivo da obrigação tributária.

Relativamente a este aspecto, cabe ressaltar que os contratos bilaterais através dos quais as operações se concretizaram foram firmados com seu conhecimento e anuência e que nos moldes de “venda a ordem” foi ela que efetuou o transporte e a entrega da mercadoria.

Sua eleição para o pólo passivo da obrigação tributária na condição de responsável solidária está, portanto, devidamente respaldada pelas disposições contidas no artigo 21 da Lei 6763/75, em seu inciso XII, *in verbis*:

“**Art. 21.** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

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

[..]”

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir os itens 1, 3 e 4 do Auto de Infração. Vencidos, em parte, o Conselheiro Edvaldo Ferreira (Revisor), que o julgava procedente e o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que o julgava parcialmente procedente, para excluir o item 2 do Auto de Infração. Conforme art. 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º, art. 137 do mesmo diploma legal. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros supracitados.

Sala das Sessões, 09/05/07.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator

SHAEJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.445/07/2^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119650-11
Impugnante: Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (coob)
Autuada: Companhia Cimento Portland Itaú
Coobrigada: Votorantim Cimentos Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Rosa Antônia Chaer Resende/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154430-25
Inscr. Estadual: 723013688.09-48 (Autuada)
Origem: DF/Passos

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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.

Os itens 1, 3 de 4 do Auto de Infração sob análise referem-se a saídas e entradas de energia elétrica desacobertas de documento fiscal, com anuência da CEMIG.

O item 2 do Auto de Infração refere-se à falta de estorno de crédito relativos aos excedentes de redução de metas de energia elétrica cedido para estabelecimento situado em outra UF.

O Auto de Infração no item A, fls. 03, mencionou a responsabilidade tributária dos obrigados relativamente a cada item. Entretanto, no referido AI e nos seus anexos não se fez o demonstrativo do crédito tributário devido por cada um dos obrigados, com a respectiva cominação de infringências e penalidades, bem como os juros de mora respectivos.

Excluiu-se do crédito tributário a parcela referente ao item 2 do Auto de Infração, em razão de que esta parte da prestação é devida apenas pelo Autuado, não havendo solidariedade relativa a este item.

O contrário, manter o item 2 do Auto de Infração, na forma como foi elaborado, resultaria em diferentes prestações exigidas dos sujeitos passivos solidários. Assim, a exclusão de parcela do crédito tributário teve como objetivo adequar a prestação no sentido de torná-la **una** para todos os obrigados solidários no Auto de Infração sob análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A solidariedade está disciplinada no Código Civil de 2002, arts. 264 e 265 (no Código de 1916 no art. 896) que prescrevem:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A solidariedade tem como pontos fundamentais a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva.

A doutrina é unânime no sentido de que a solidariedade só comporta unidade objetiva. Caso contrário, não se trata de solidariedade.

Ensina o Prof. Emérito das UFMG e UFRJ Caio Mário da Silva Pereira:

Se cada um dos devedores estiver obrigado a uma prestação autônoma ou a uma fração da *res debita*, ou vice-versa, se cada um dos credores tiver direito a uma cota-parte da coisa devida, não há solidariedade, que sempre foi incompatível com o fracionamento do objeto (Teoria Geral das Obrigações, 2007:92).

Na obrigação solidária **a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, ainda assim, prevalece a unidade objetiva**, segundo os doutos, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu.

Assim, segundo Caio Mário, citando De Page, a solidariedade não decorre *ex re*, não provém da incindibilidade do objeto, mas se apresenta de origem puramente técnica. No mesmo sentido as lições dos Professores Washington de Barros Monteiro e Silvio Rodrigues.

Neste sentido, Caio Mário é taxativo: “o que caracteriza a solidariedade é a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva” (ob. cit. p. 93).

Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (*uma eademque res*), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode ser o credor compelido a cindir a *res debita*, nem pode o devedor fracioná-la (Caio Mário, ob. cit. p. 97).

Para o Prof. Emérito da USP e Magistrado Washington de Barros Monteiro, “três são as características da obrigação solidária: a) multiplicidade de credores, ou de devedores, ou, ainda, de uns e outros; b) unidade de prestação; c) **corresponsabilidade dos interessados**” (Curso de Direito Civil, 4º vol, 1994:156). (g.n)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Comentando cada uma das características da solidariedade, o Prof. Washington Monteiro ensina que “a unidade da prestação é um dos traços mais expressivos da solidariedade. Por sua causa, qualquer devedor fica adstrito ao pagamento integral e qualquer credor pode reclamá-la por inteiro” (ob. cit. p. 156)

Todavia, é de salientar que a solidariedade admite condição a termo para um dos obrigados. Assim, é irrelevante para que haja a solidariedade que um tenha que pagar desde logo e o outro a prazo.

Neste sentido é lapidar a lição do Prof. Washington Monteiro, entendendo necessariamente a identidade de prestação para todos os interessados, porém, nada impedindo que a modalidade do vínculo obrigatório seja diferente para uns e outros.

Arremata o referido Professor:

Assim, na hipótese de pluralidade de devedores solidários, uns podem obrigar-se pura e simplesmente, outros a termo, ou sob condição, o que não repugna a relação obrigacional, cumprindo acrescentar que se admite toda e qualquer espécie de condição, isto é, de índole vária (ob. cit. p. 162).

Analisando a solidariedade passiva nos seus aspectos fundamentais, o Prof. Caio Mário, valendo dos autores Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes, Savigny, Regina Gondim, Tito Fulgêncio, dentre outros, conclui:

Daí resumirmos as noções, dizendo que na obrigação solidária há uma só relação obrigacional, com pluralidade de sujeitos; esta unidade de vínculo concentra-se em um só objeto, que é devido e exigível, só e uno, independentemente da pluralidade subjetiva (ob. cit. p. 100).

Para o Magistrado e Professor LEVENHAGEN, comentando o art. 904 do Código de 1916:

“O artigo inicia dispondo sobre o principal efeito da solidariedade passiva, qual seja, o de vincular de tal forma os devedores, de sorte que cada um deles fica obrigado para com o credor pela prestação integral da obrigação. É como se todos os obrigados fossem um só devedor, cada um, indistinta e isoladamente, responde pela totalidade da dívida” (Código Civil, comentários didáticos, Direito das Obrigações, 1993:64).

Ora, a conclusão é de que para o Direito Civil a prestação é una e indivisível nas obrigações solidárias, não se admitindo solução sem a totalidade da prestação.

Assim, o fracionamento do objeto é incompatível com a solidariedade. Em outras palavras, havendo fracionamento da prestação, não há solidariedade.

No Direito Tributário, a solidariedade seguiu, salvo nos efeitos por aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN, a mesma conceituação do Direito Civil.

Neste sentido, as lições de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 1991:471).

Para Sacha Calmon, “em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora estamos a enquadrinhar -, os devedores respondem cada qual, pela dívida toda” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 1998:285).

Sem discordância, os autores do Direito Tributário, conceituam a solidariedade nos estritos termos do Código Civil (Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Mizabel Derzi, Aliomar Baleeiro, dentre outros).

Neste diapasão, transcreve-se a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes termos:

O conceito de solidariedade do Direito Tributário coincide com o do Direito Civil, com algumas peculiaridades. A solidariedade no Direito Civil é a concorrência na mesma obrigação, de mais de um credor ou devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda (art. 264 do Código Civil de 2002).

Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I). (...)

No que se concerne ao responsável, a solidariedade depende de lei (art. 124, II, CTN) e ocorre em inúmeros casos, tais como os de prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei (vide p. 268). (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2006:256/7)

Para este festejado autor, a solidariedade, embora não o diga claramente o CTN, se estende assim à obrigação principal e aos deveres instrumentais.

Portanto, para que haja solidariedade de dois ou mais sujeitos passivos é necessário que a prestação que os obrigue seja una e indivisível. Nestes termos, todos os obrigados solidários encontram-se compelidos a satisfazer a integridade da prestação.

Por outro lado, todo o enfoque doutrinário no Direito Tributário é que o instituto da solidariedade visa atender à comodidade administrativa do Estado, a fim de satisfazer os seus direitos.

Neste sentido, o Auto de Infração que veicula sujeitos passivos solidários, no caso específico do Estado mineiro, **denominados de Autuado e Coobrigados**, deve

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vincular por força conceitual todos os obrigados (sujeitos passivos solidários) à totalidade da prestação exigida.

Ora, deve o Estado buscar de forma mais simples e objetiva possível o resguardo do seu direito. Por isto, havendo prestações diferentes para os sujeitos passivos solidários – Autuado e Coobrigados – devem as referidas prestações (créditos tributários) serem exigidas por Autos de Infração diferentes.

Desta forma, o item 2 excluído do Auto de Infração deve ser exigido em outro Auto de Infração em nome do Autuado.

No caso sob análise, a fim de convalidar o procedimento da fiscalização poder-se-ia argumentar que o processo administrativo tributário não tem o rito tão formal quanto ao processo judicial, a economia e a celeridade seriam contempladas com a emissão de apenas um Auto de Infração, com racionalização e simplificação. Excesso de formalismo na análise, uma vez que a prática é perfeitamente possível.

Argumentando, ainda em reforço, que o relatório do Auto de Infração detalhou a obrigação de cada um dos sujeitos passivos no item A, fls. 03. Entretanto, de ressaltar que o Auto de Infração não fez o demonstrativo do crédito tributário completo para cada um dos obrigados solidários ou não. Apenas mencionou no item A, a responsabilidade por item de cada um deles.

Todavia, o próprio entendimento de que se tratam de obrigações distintas já impõe a quebra da solidariedade, o que recomenda a emissão de peças fiscais diferentes para exigências fiscais diferentes.

Frise-se, como já foi dito, na obrigação solidária a natureza da prestação compatibiliza com o fracionamento, o que pode levar ao entendimento de que são possíveis prestações diferentes na obrigação solidária. Todavia, deve prevalecer a unidade objetiva, conforme melhor doutrina acima citada, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu.

É importante ressaltar, a título ilustrativo, que a praticidade e a racionalidade não se verificam em todas as hipóteses de divisão do objeto ou imposição de prestações distintas num mesmo Auto de Infração, como demonstra o exemplo que se segue.

Ocorrem regularmente autuações no trânsito de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por Convênio ou Protocolo, em operações interestaduais, onde o contribuinte substituto localiza-se em outra Unidade da Federação (UF) e o substituído no território mineiro.

Caso haja descumprimento do dever legal, o destinatário é responsável solidário com o contribuinte substituto, art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei 6763/75.

Nesta hipótese, havendo no Auto de Infração com obrigações distintas para os sujeitos passivos, por exemplo, como pode ocorrer em face de reincidência de um dos obrigados, e, a seguir, em caso de ação fiscal no contribuinte substituto, localizado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em outra UF, como se deduziria os diversos créditos de lançamentos efetuados para os dois sujeitos passivos com prestações diferentes, a fim de fazer o acertamento do lançamento tributário? E na hipótese de pagamento em Documento de Arrecadação Fiscal (DAF)?

As duas questões da forma como é hoje a informatização do Auto de Infração, isto é, apenas do relatório sintético e do demonstrativo do crédito tributário, dependeria de acesso aos autos onde se exigiu créditos tributários distintos. No caso de DAF, pela sistemática utilizada, tornaria a questão, praticamente, insolúvel.

Ora, não havendo segurança quanto à correção do crédito tributário, não haverá certeza, menos ainda liquidez do mesmo.

Observa-se, ainda, que no exemplo citado é possível figurar, também, no pólo passivo da obrigação tributária, como responsável solidário, o transportador, por força do art. 21, II, “g” da Lei 6763/75, o que, por certo, torna a questão ainda mais tormentosa.

Assim, do ponto de vista meramente operacional, a conclusão é de que a referida medida não racionaliza, não simplifica, pelo contrário, traz dificuldades operacionais, em alguns casos concretos, de difícil solução, como no exemplo retro citado.

Neste sentido, o próprio Auto de Infração sob análise traz várias falhas, tais como, falta de cominação de infringências e penalidades individualizadas para cada um dos obrigados relativamente à sua obrigação, falta do demonstrativo do crédito tributário individualizado, inclusive com os juros de mora.

Portanto, o lançamento efetuado não compatibiliza com os aspectos formais da solidariedade. Também, não compatibiliza com os aspectos operacionais no que se refere à racionalização e à simplificação do Auto de Infração.

Em face do exposto e considerando que o fracionamento do objeto é, seguramente, incompatível com a solidariedade, exclui-se o item 2 do Auto de Infração, para que a prestação exigida dos sujeitos passivos solidários seja uma, respondendo, todos, indistintamente, pelo crédito tributário exigido no Auto de Infração.

Sala das Sessões, 09/05/07.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 17.445/07/2^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119650-11(Coob./CEMIG)
Impugnante: Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG (Coob.)
Autuada: Companhia Cimento Portland Itaú
Coobrigada: Votorantin Cimentos Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Rosa Antônia Chaer Resende/Outro(s) (Coob./CEMIG)
PTA/AI: 01.000154430-25
Inscr. Estadual: 062002160.00-57(Coob./CEMIG)
Origem: DF/ Passos

Voto proferido pelo Conselheiro Edvaldo Ferreira, 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 reside nos itens 1, 3 e 4 do Auto de Infração e decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que matéria semelhante a esta já foi apreciada por este egrégio conselho, conforme se vê do Acórdão 17.707/06/01, o qual será utilizado como fundamento da decisão deste voto vencido, com as adequações, complementação e modificações que se fizerem necessárias.

Quanto à saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal (item 1 do Auto de Infração), trata-se da constatação de saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, em operações internas e interestaduais, sob a forma de transferências de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica no mês de julho de 2001, conforme demonstrado no Anexo II de fl. 10, infringência pela qual foi exigida apenas a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Foi também estornado o ICMS correspondente, apropriado pela Autuada quando da aquisição da energia elétrica, objeto do item 2 do AI que também será analisado nos fundamentos deste voto vencido, embora não faça parte da divergência da decisão.

A exigência apenas da penalidade isolada na operação interestadual que destina energia elétrica a outro Estado justifica-se por estar tal operação abrigada sob a não-incidência do imposto emanada da alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Observa-se que autuação em tela está fundamentada na existência dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A (fl. 15) e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17, nos quais consta a Autuada como cedente de energia elétrica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As cópias de citados documentos identificam a empresa cedente (a Autuada), a cessionária, o montante de energia comercializada em kWh, tendo sido firmados com o conhecimento da Concessionária Distribuidora (Coobrigada).

Para uma melhor compreensão da conjuntura da política energética vigente à época dos fatos relatados, insta salientar que no período da crise de fornecimento de energia elétrica ocorrida no País em 2001, uma das providências adotadas pelo Governo Federal, através da edição da Medida Provisória nº 2.147, de 15 de maio de 2001, foi a criação e instalação da Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE) do Conselho de Governo e o estabelecimento das diretrizes do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica, que tinha por objetivo compatibilizar a demanda de energia com a oferta, de forma a evitar interrupções intempestivas ou imprevistas do suprimento de energia, definindo os elementos e as medidas necessárias para a redução compulsória da demanda de energia elétrica.

Nesse sentido, os consumidores comerciais, industriais e do setor de serviços e outras atividades enquadrados no grupo A constante do inciso XXII do art. 2º da Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) nº 456, de 29 de novembro de 2000, deveriam observar metas de consumo de energia elétrica correspondentes a percentuais compreendidos entre setenta e cinco e oitenta e cinco por cento da média do consumo mensal verificado nos meses de maio, junho e julho de 2000, na forma estabelecida pela GCE, conforme determinação do art. 17 da Medida Provisória nº 2.148-1, de 22 de maio de 2001.

Todavia, a Resolução da CGE nº 13, de 1º de junho de 2001, permitia que as metas de consumo pudessem ser compensadas entre consumidores mediante leilões do MAE ou transações bilaterais, sendo que para possibilitar a venda do excedente de redução de meta (valor, em kWh, equivalente à expectativa de consumo ou ao consumo verificado em nível inferior à meta do respectivo mês, nos termos do inciso VI do art. 2º da referida Resolução) os consumidores deveriam obter Certificados emitidos pelas respectivas concessionárias.

Forçoso esclarecer que o MAE representa o ambiente organizado e regido por regras claramente estabelecidas no qual se processam a compra e a venda de energia entre seus participantes, tanto através de contratos bilaterais como em um mercado de curto prazo, tendo como limites os sistemas interligados Sul/Sudeste/Centro-Oeste e Norte/Nordeste.

Assim sendo, a sistemática de compra e venda dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo de Energia Elétrica foi homologada pela Resolução da ANEEL nº 227, de 21º de junho de 2001, em razão do mencionado Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica.

Para efeito de tais negociações faziam-se necessários os seguintes documentos, a saber: o Certificado de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo e/ou o Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A e o Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo, emitidos, no caso, pela Concessionária, mediante requisição do consumidor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em período imediatamente anterior à crise de energia elétrica, estava em vigor o Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica firmado entre a Autuada e a Coobrigada, através do qual estava estabelecido que a Coobrigada tornaria disponível à Autuada uma quantidade fixa de energia elétrica (demanda reservada), que seria efetivamente faturada, independentemente de ser ou não utilizada.

Contudo, em razão da crise de energia elétrica, foi celebrado em 01/06/2001 o aditivo de fls. 46/50 ao Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica, com vistas a estabelecer os novos patamares de demanda reservada, de forma a acomodar a redução referente à meta de consumo.

Conforme afirmado pelo Fisco, a Coobrigada, na ocasião, passou a faturar a energia elétrica para a Autuada pela quantidade contratada, observada a redução estabelecida, e não pela efetivamente consumida. Para tanto, emitia nota fiscal/conta de energia elétrica sobre o total da quantidade contratada, neste fazendo incidir o imposto, que era integralmente creditado pela Autuada, independentemente do consumo da energia elétrica em sua totalidade ou de sua revenda parcial. Reitera-se que tal parcela não consumida pela Autuada é justamente a que foi revendida desacobertada de nota fiscal e sem débito do ICMS.

Os contratos bilaterais (Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fl. 15 e Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17), base do trabalho fiscal, celebrados em atendimento à mencionada Resolução ANEEL nº 227, de 2001, identificam a Autuada como sendo a empresa cedente de energia elétrica, bem como a cessionária e o montante de energia a ser transferido. Todos os documentos citados foram firmados com a anuência/autorização da Concessionária, ora Coobrigada.

A participação da Coobrigada, ao autorizar a comercialização da energia elétrica e posteriormente ao transportá-la e entregá-la à empresa cessionária, levou o Fisco a incluí-la no pólo passivo da obrigação tributária, face ao disposto no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Quanto à ocorrência do fato gerador tributável pelo ICMS, oportuno mencionar que é incontroverso, no conjunto probatório dos autos, que as transferências de "excedente de meta" efetivamente ocorreram, sem, no entanto, a devida emissão de notas fiscais para acobertar as operações, nem tampouco pagamento do imposto.

Frente ao exposto, conclui-se que a Autuada revendeu a energia elétrica anteriormente faturada pela Coobrigada, para empresas do Grupo A ou de mesma titularidade, sem o pagamento do imposto e emissão de documento fiscal, estando configurado, portanto, o fato gerador do ICMS.

Ocorre que segundo o entendimento da Autuada, a transferência não é propriamente dita de energia elétrica, mas do "direito de uso" do excedente, que, a seu ver, é contrato típico do Direito Civil, o qual não pode ser desfigurado para que sobre ele incida imposto cujo alvo é a venda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se, porém, que a Autuada tem um errôneo entendimento da questão, quiçá resultante da dificuldade em se incluir a energia elétrica na acepção de mercadoria. Entretanto, é cediço que o § 3º do art. 155 da Constituição Federal considera a energia elétrica como mercadoria para fins de incidência do ICMS, assim como o inciso I do art. 222 do RICMS/96.

Nota-se, contudo, que as operações de consumo de energia elétrica revestem-se de determinadas especificidades, tal como a de não ser um bem suscetível de ser estocado pela empresa distribuidora para posterior revenda.

Assim, verifica-se que para efeitos da incidência do ICMS no caso da energia elétrica não cabe invocar a tese do "domínio pleno", qual seja, a de que a propriedade plena da coisa adquirida perfaz-se com a tradição real ou a entrada física da mercadoria no estabelecimento.

Todavia, tratando-se de mercadoria, e mesmo no caso da energia elétrica, é freqüente a negociação da coisa adquirida sem que tenha ocorrido a entrada física no estabelecimento originariamente adquirente, transitando diretamente do estabelecimento alienante originário para o segundo adquirente, hipótese em que se dá a chamada "remessa por conta e ordem de terceiros", eis que a legislação estabelece a presunção de tradição, conforme disposto no inciso VI e no § 1º do art. 6º da Lei nº 6.763/75, como segue:

"Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

§ 1º - Equipara-se à saída a transmissão da propriedade da mercadoria ou bem, ou de título que os represente, quando estes não transitam pelo estabelecimento do transmitente".

O fato de que o excedente de energia não consumida não tenha entrado fisicamente no estabelecimento da Autuada não descaracteriza a consumação do contrato de compra e venda mercantil. Na hipótese, fora repassado a terceiro, pela própria Coobrigada, mediante a apresentação dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fl. 15 e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17, pela vendedora e adquirente, operando-se destarte a venda à ordem, cujos procedimentos acessórios estão dispostos no art. 321 do Anexo IX do RICMS/96.

Destaca-se que toda movimentação (física ou jurídica) de mercadoria há de ser feita devidamente acobertada de documento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a Autuada, que adquirira energia elétrica e se creditara integralmente do ICMS, está obrigada a emitir nota fiscal de venda em nome da destinatária, nela destacando o ICMS incidente e mencionando que o fornecimento se faria através da Coobrigada.

Como a Coobrigada já emitira a nota fiscal/conta de energia elétrica em nome da Autuada, deveria ainda emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida à destinatária, mencionando como natureza da operação "remessa por conta e ordem de terceiros".

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, de 2001, sob o argumento de que tais dispositivos são de edição posterior a parte das operações objeto da autuação.

Ocorre, porém, que a responsabilidade da Autuada em relação à emissão da nota fiscal de saída já estava prevista à época anterior à vigência do Decreto nº 42.145, de 2001, a teor do disposto no inciso VII do art. 16 e no parágrafo único do art. 39 da Lei nº 6.763, de 1975, no inciso I do art. 130 da Parte Geral, nos incisos I e II do art. 1º e no inciso III do art. 12, ambos do Anexo V, e no inciso I do art. 321 do Anexo IX, todos do RICMS/96.

Igualmente, a responsabilidade da Coobrigada, que é a única que detém a estrutura física básica para a transmissão da energia elétrica, advém do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à "remessa por conta e ordem de terceiros" na operação de "venda à ordem".

Dessa forma, mesmo anteriormente à vigência das disposições contidas no Decreto nº 42.145, de 2001, uma vez ocorrido o fato gerador do ICMS, as Impugnantes não podem alegar retroatividade do Decreto nº 42.145, de 2001, na busca de afastar a incidência do imposto na operação, uma vez que as operações praticadas estão sob o disciplinamento da "venda à ordem" disciplinada no Capítulo XXXIX do Anexo IX do RICMS/96.

Conforme já exposto, não só a incidência do ICMS na operação de saída de energia elétrica, como também a obrigação de emitir e entregar ao destinatário o documento fiscal correspondente já tinham previsão legal, razão pela qual não se sustenta a alegação de que o fato gerador do imposto sequer ocorreu.

A figura jurídica de transferência do "direito de uso" invocada pelas Impugnantes para fundamentar a comercialização do excedente de redução de metas não tem o condão de ocultar a real operação de venda (revenda) de energia elétrica, pois a negociação dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta é considerada, para efeito de incidência do imposto, como negociação de títulos representativos da mercadoria, o que remete ao disposto na alínea "b" do § 8º do art. 6º da Lei nº 6.763, de 1975, como segue:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 6º - *Omissis*

(...)

§ 8º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

(...)

b) - o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento estava na posse do respectivo titular."

Acrescenta-se que na apuração do valor do ICMS, a base de cálculo foi obtida pelo Fisco no Anexo II de fl. 10 através da multiplicação do valor da quantidade de energia cedida (em kWh), colhido dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A de fl. 15 e dos Documentos para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo de fls. 16/17, nos quais consta a Autuáda como cedente, pelo valor do preço médio ponderado praticado no MAE (R\$/kWh) referente ao mês de cessão da energia elétrica (de acordo com a Resolução da CGE nº 13, de 2001), aplicando sobre tal produto a alíquota de 18% (dezoito por cento).

De qualquer maneira, a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal e pagamento do imposto para a hipótese dos autos torna-se ainda mais evidente com o acréscimo do art. 50A do Anexo IX do RICMS/96, pelo Decreto nº 42.145, de 2001, como segue:

Art. 50A - O comercializador de energia elétrica, inclusive o que atuar no Mercado Atacadista de Energia - MAE, além do cumprimento das obrigações principal e acessória previstas na legislação observará o seguinte:

I - na hipótese de não possuir Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, emitirá Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para fins de acobertamento da operação e de registro pelo destinatário;

II - nas operações em que a energia elétrica não transite pelo estabelecimento comercializador, será aplicado o disposto no artigo 321 do Anexo IX;

III - na hipótese de ser dispensado da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirá Nota Fiscal Avulsa.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se a todos aqueles que comercializarem energia elétrica oriunda de produção própria ou de excedente de redução de meta. (grifos nossos)

Afiguram-se corretas, portanto, a exigência fiscal da MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em virtude da constatação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da saída de energia elétrica desacobertada de documento fiscal em operação interestadual, ambas sob a forma de transferências de excedentes de redução de metas.

Tendo sido a penalidade isolada adequada ao percentual de 15% (quinze por cento), nos termos do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, redação dada pela Lei nº 15.956, de 29 de dezembro de 2005.

Quanto à falta de estorno do ICMS (item 2 do Auto de Infração), trata-se da constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS em virtude da falta de estorno do imposto relativo aos excedentes de redução de metas de consumo de energia elétrica da Autuada transferidos para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, no mês de julho de 2001, infringência pela qual são exigidos o ICMS e a MR de 50% (cinquenta por cento).

O Fisco efetuou o estorno do crédito de ICMS, aproveitado pela Autuada quando da aquisição da energia elétrica, em virtude da venda da mesma energia para estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação, uma vez que tal operação está ao abrigo da não-incidência do imposto emanada da alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Dessa forma, uma vez que a Autuada adquiriu a energia elétrica como insumo de seu processo de industrialização, tendo, entretanto, promovido sua venda a estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação, o Fisco entendeu que tal crédito tornou-se indevido por força de modificação das circunstâncias ou condições anteriores, conforme determina o § 2º do art. 71 do RICMS/96.

Com efeito, a Autuada deveria haver efetuado o estorno do imposto creditado conforme estabelecido no inciso I do art. 71 do RICMS/96, tendo em vista que a energia elétrica adquirida veio a ser objeto de operação subsequente não-tributada pelo imposto.

Sendo assim, e tendo em vista o princípio constitucional da não-cumulatividade insculpido no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, afigura-se correto o estorno de crédito promovido pelo Fisco.

Quanto à entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal (item 3 do Auto de Infração), trata-se da constatação de entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, sob a forma de recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica nos meses de junho e outubro de 2001, conforme demonstrado no Anexo III de fl. 11, infringência pela qual é exigida a MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Observa-se que autuação em tela também está fundamentada na existência dos Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A, nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da Concessionária Distribuidora (Coobrigada).

Conforme já abordado no item 1 supra, temos que 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 dos Documentos para Transação Bilateral nos quais consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados, verifica-se que a Autuada 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 no Anexo III de fl. 11 através da multiplicação do valor da quantidade de energia recebida (em kWh), colhido do Documento para Transação Bilateral entre Unidades do Mesmo Grupo, no qual consta a Autuada como cessionária, bem como dos Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo de fls. 52/53, pelo valor do 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), aplicando sobre tal produto a alíquota de 18% (dezoito por cento).

No caso dos autos, a Autuada, que adquiriu energia elétrica de outros estabelecimentos, está obrigada a exigir do remetente a nota fiscal de entrada em seu nome, com destaque do ICMS incidente na operação e mencionando que o fornecimento se faria através da Coobrigada.

Como a Coobrigada já emitira a nota fiscal/conta de energia elétrica em nome do estabelecimento ora remetente, deveria ainda emitir outra nota fiscal, sem destaque do ICMS, relativamente à quantidade a ser diretamente fornecida à Autuada, mencionando como natureza da operação "remessa por conta e ordem de terceiros".

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

De modo semelhante, a responsabilidade da Coobrigada, que é a única que detém a estrutura física básica para a transmissão da energia elétrica, advém do disposto no inciso II do art. 321 do Anexo IX do RICMS/96 referente à "remessa por conta e ordem de terceiros" na operação de "venda à ordem".

Dessa forma, mesmo anteriormente à vigência das disposições contidas no Decreto nº 42.145/01, uma vez ocorrido o fato gerador do ICMS, as Impugnantes não podem alegar retroatividade do Decreto nº 42.145/01, na busca de afastar a incidência do imposto na operação, uma vez que as operações praticadas estão sob o disciplinamento da "venda à ordem" disciplinada no Capítulo XXXIX do Anexo IX do RICMS/96.

Relativamente ao *quantum* da MI aplicada, verifica-se que o percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o valor constante do documento fiscal passou a ser exigido a partir de 01/11/2003, com a descrição do tipo tributário passando a fazer parte do inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por força da edição da Lei nº 14.699/03.

No entanto, 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 constante do documento fiscal prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, evitando-se, dessa forma, a aplicação *in pejus* da redação do dispositivo que lhe sobreveio.

Com referência à responsabilidade tributária imposta à Coobrigada, verifica-se que em se tratando de concessionária de serviço público federal de energia elétrica, foi encarregada da emissão dos documentos indispensáveis à comercialização dos excedentes (Documentos para Transação Bilateral e Certificados de Direito de Uso de Redução de Meta de Consumo), sendo ainda de sua atribuição o controle da utilização da meta estabelecida, a verificação de saldos quantitativos negociáveis, bem como o fornecimento (transmissão) da energia revendida ao destinatário final, fazendo-o, todavia, sem emissão da nota fiscal de "remessa por conta e ordem de terceiros" e ciente da falta de emissão da nota fiscal de venda pela Autuada, devendo aplicar-se, na hipótese, o disposto no inciso XII do art. 21 Lei nº 6.763/75.

Também se afigura correta, portanto, a exigência fiscal da MI de 40% (quarenta por cento) prevista no inciso XXII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, relacionada à entrada de energia elétrica desacobertada de documento fiscal, sob a forma de recebimento, em transferência de outros estabelecimentos, de excedentes de redução de metas de consumo durante o período de racionamento de energia elétrica no exercício de 2001.

Da mesma forma afigura-se correta a exigência de ICMS/ST, e das penalidades de revalidação e isolada, em virtude das entradas interestaduais de energia elétricas desacobertadas de documentos fiscais e sem retenção do ICMS/ST, tendo sido o cometimento da mencionada irregularidade devidamente comprovada nos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, corretas as exigências efetuadas pelo Fisco, uma vez que a Autuada não trouxe aos autos, de forma objetiva, quaisquer apontamentos fundamentados em sua escrituração, de maneira a contraditar o levantamento, a demonstrar pontos porventura conflitantes ou suficientes para ilidir o feito fiscal. Assim, deve ser confirmado o lançamento efetuado.

Sala das Sessões, 09/05/07.

**Edvaldo Ferreira
Conselheiro**

CC/MIG