

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 16.239/05/2^a Rito: Ordinário
Impugnações: 40.010112679-76 (Coob.), 40.010112735-77
Impugnantes: Companhia Energética de Minas Gerais (Coob.), Companhia Ferroligas Minas Gerais - Minasligas
Proc. S. Passivo: Rosa Antônia Chaer Resende/Outros(Coob.)/Daniel Barros Guazzelli/Outros (Aut.)
PTA/AI: 01.000144723-31
Inscr. Estadual: 512.226026.00-41 (Aut.); 062.002160.00-57 (Coob.)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de saídas de mercadoria (energia elétrica), em operações internas e interestaduais, decorrentes de excedentes de redução de metas, durante o período de racionamento, desacobertas de documento fiscal. Entretanto, restando comprovado 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; foram feitas rigorosamente dentro do que dispõe a legislação, cancelam-se as exigência fiscais. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadoria (energia elétrica) desacobertas de documento fiscal e sem o recolhimento do imposto devido nas operações. Exigem-se ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, inciso II, da Lei n.º 6763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 68 a 96 e 132 a 139, respectivamente, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 178 a 185.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 196, que resulta na manifestação de fl. 198.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 200/208, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Versa o presente feito sobre a imputação fiscal de que o Contribuinte autuado vendeu energia elétrica, a título de excedente de redução de metas de racionamento, sem a emissão de documentos fiscais e sem o recolhimento do imposto devido.

“*Data venia*”, 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 equívale 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. No caso da Autuada/ Impugnante, não só as metas fixadas mas também a queda na sua produtividade trouxe ainda neste período um excedente de energia a consumir levando em consideração até mesmo aquelas metas fixadas.

Verificando que o gasto energético da Autuada/Impugnante 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...”.

Munida dos referidos Certificados e devidamente assessorada pela CEMIG, que emitia os respectivos “Documentos para Transação Bilateral”, a Autuada/Impugnante passou a realizar operações de “transferência de excedente de redução de meta”, nas quais, por expressa determinação legal e contratual, observa:

“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 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**.

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As tentações mais frequentes, 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 da Impugnante.

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 TRIBUTOS 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 como 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 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.(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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?

A resposta é inequivocamente fornecida pelas normas técnicas expedidas pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica (DNAEE), notadamente a Portaria n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ao 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.

Realmente, se, como provado, a saída da energia elétrica da CEMIG só ocorre no momento em que ela é extraída das redes de transmissão e imediatamente consumida pela Impugnante, é evidente que a Contribuinte se tornou “proprietária” apenas da energia que foi gasta. Sendo assim, não houve sobra e, pois, nada haveria a vender a terceiros.

Ora, para que tivesse ocorrido venda de energia, seria necessário que a Contribuinte a tivesse adquirido. Como não o fez, já que a única energia a ela transferida foi a consumida na produção (o fato gerador só ocorre no consumo da energia, frise-se), o que poderia ter sido vendido? Como se vê, a Impugnante estaria “vendendo” algo que não comprou ou produziu, o que, com a devida vênia, é paradoxal e incongruente.

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.

De fato, seguindo o exemplo dado na defesa temos, ponha-se que a Impugnante tivesse direito a consumir 75 unidades de energia elétrica e só tenha consumido 60. A sobra de 15 não foi adquirida ou utilizada e permaneceu nas linhas de transmissão. Como não ia precisar do excedente a que tinha direito (15 unidades), cedeu-o, a título oneroso, a quem, na situação inversa, necessitava de mais energia. A CEMIG “avalizou” a transferência apenas para controlar o sistema e evitar possíveis panes e conflitos no fornecimento.

Percebe-se, pois, que o próprio fato gerador do ICMS/ energia elétrica (consumo) confirma a natureza da operação como cessão e, portanto, afasta a suposta “venda de energia” sustentada pela fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda que não confirme, com todas as letras, o que foi dito acima, a SEF/MG reconhece a validade do raciocínio da Contribuinte:

“...ante uma redução no consumo de energia por parte da Consulente e, portanto, na demanda a ser atendida pela concessionária/distribuidora, seria por esta concedido um desconto sobre o preço cobrado quanto ao **montante efetivamente consumido**. Acordos como este se justificavam na medida em que, ao mesmo tempo em que os consumidores obtinham o referido desconto em suas faturas, a concessionária/permissionária, por sua vez, se via em condições de reduzir suas aquisições de energia efetuadas no âmbito do chamado MAE (Mercado Atacadista de Energia), onde o preço do “kilowatt” médio comercializado é bastante superior ao recebido de seus clientes. Vê-se, portanto, que, conforme acordado pelos contraentes, o abatimento em questão vinculava-se exclusivamente à redução do consumo.”

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 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 inequívoco entre o documento trazido para este fim e constante dos autos e as operações autuadas, pelo que, não vislumbra nestes autos a ocorrência desta circunstância colocada também pelo Fisco mineiro.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Cláudia Campos Lopes Lara (Relatora) e Mauro Rogério Martins, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 187. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Barros Guazzelli e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Decisão sujeita ao Recurso de Ofício, conforme disposto no art.139 da CLTA/MG, salvo na hipótese de interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual, conforme disposto no § 5º, art. 137 do mesmo diploma legal. Participou também do julgamento, o Conselheiro Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 16/03/05.

Antônio César Ribeiro
Presidente/Relator

mlr