

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.581/05/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnações: 40.010113452-84 (Aut.), 40.010113509-54 (Coob.)  
Impugnantes: Italmagnésio Nordeste S/A (Aut.), Companhia Energética de Minas Gerais -CEMIG (Coob.)  
Proc. S. Passivo: Julie Cristine Delinski/Outros (Aut.), Rosa Antônia Chaer Resende/Outros (Coob.),  
PTA/AI: 01.000145897-43  
Inscr. Estadual: 708.097779.00-89 (Aut.), 062.002160.00-57 (Coob.)  
Origem: DF/ Montes Claros

### **EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado que a Autuada, durante o período de racionamento, promoveu saídas de energia elétrica, sem o devido acobertamento fiscal. Irregularidade apurada com base em documentos intitulados “Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A”, emitidos pela Coobrigada. 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.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatado que a Autuada promoveu saídas de mercadoria (energia elétrica) em operações interestaduais ao abrigo da não incidência do ICMS, sem efetuar o estorno do imposto apropriado quando da sua aquisição, contrariando as normas vigentes na legislação tributária. Créditos estornados através da recomposição da conta gráfica. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para que o ICMS estornado seja apurado a partir dos valores de aquisição da energia no período fiscalizado, proporcionalmente à quantidade de energia elétrica transacionada em operações interestaduais, ao abrigo da não incidência, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, excetuando o mês de dezembro de 2001 onde o valor unitário para a determinação da base de cálculo do ICMS a estornar deverá ser de 0,0539 p/kwh, conforme nota fiscal de energia elétrica de fl. 180.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a empresa Autuada promoveu a comercialização de energia elétrica em operações internas e interestaduais nos meses de junho a dezembro de 2001, durante o período de racionamento, sob a forma de transferência de excedente de redução de metas, conforme "Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A". As operações foram realizadas sem o devido

## CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acobertamento fiscal, sem o débito de ICMS correspondente (relativamente às operações internas) e sem o estorno do crédito apropriado por ocasião da aquisição da energia (relativamente às operações interestaduais, que ocorreram ao abrigo da não incidência do imposto).

Os valores de ICMS apurados foram levados à recomposição da conta gráfica do contribuinte, que ainda assim manteve saldo credor. O Auto de Infração, além de recompor a conta gráfica da Autuada, reduzindo o saldo credor constante do Conta Corrente Fiscal no exercício de 2001, exige a multa isolada prevista no artigo 55 inciso II da Lei 6763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnações às fls. 57 a 85 e 161 a 167, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 220 a 226.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 230 a 231, que resultam nas manifestações de fls. 232 a 235. A Autuada se manifesta a respeito (fls. 242 a 265).

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 295 a 313, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco, e ainda para que o ICMS estornado seja apurado a partir dos valores de aquisição da energia no período fiscalizado, proporcionalmente à quantidade de energia elétrica transacionada em operações interestaduais, ao abrigo da não incidência.

---

### **DECISÃO**

#### **DA PRELIMINAR**

A Autuada pede em preliminar a nulidade do AI, ao argumento de que o mesmo padece de vício irremediável que macula sua legitimidade, uma vez que não efetuou a venda de energia elétrica, mas somente transferiu a terceiros a parte não utilizável da demanda reservada, contratada com a CEMIG.

Diz ainda que o crédito não foi indevido, pois é equivalente ao valor pago na fatura da energia elétrica e que a operação – de cessão – não estava sujeita à emissão de nota fiscal. Assegura que o Auto de Infração é nulo, pois está lhe imputando infração inexistente.

Tais questões, na verdade, referem-se ao mérito propriamente dito, que será adiante analisado.

Relativamente ao Auto de Infração como elemento formalizador do crédito tributário, não se vislumbra qualquer irregularidade que possa provocar sua nulidade, tendo sido cumpridos todos os requisitos previstos na legislação, notadamente as disposições contidas nos artigos 58 da CLTA/MG e 142 do CTN.

#### **DO MÉRITO**

Trata o presente Auto de Infração de lançamento de débitos e estorno de créditos de ICMS através da recomposição da conta gráfica, e exigência de MI (artigo 55 inciso II da Lei 6763/75).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Originou-se da constatação de que a empresa Autuada promoveu a comercialização de energia elétrica em operações internas e interestaduais nos meses de junho a dezembro de 2001, durante o período de racionamento, sob a forma de transferência de excedente de redução de metas, conforme "Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A". As operações foram realizadas sem o devido acobertamento fiscal, sem o débito de ICMS correspondente (relativamente às operações internas) e sem o estorno do crédito apropriado por ocasião da aquisição da energia (relativamente às operações interestaduais, que ocorreram ao abrigo da não incidência do imposto).

Os valores de ICMS apurados foram levados à recomposição da conta gráfica do contribuinte, que ainda assim manteve saldo credor. O Auto de Infração, além de recompor a conta gráfica da Autuada, reduzindo o saldo credor constante do Conta Corrente Fiscal no exercício de 2001, exige a multa isolada prevista no artigo 55 inciso II da Lei 6763/75. Embora conste na peça fiscal capitulação legal referente à multa de revalidação (artigo 56 inciso II do mesmo dispositivo legal), esta penalidade não é exigida em virtude do fato de a recomposição da conta gráfica não ter apontado débito em qualquer período do exercício fiscalizado.

De início, é conveniente esclarecer que as operações internas com energia elétrica estão sujeitas a tributação normal pelo ICMS (artigo 6º, inciso VI da Lei 6763/75), enquanto que as operações que destinam energia elétrica a outro Estado da Federação encontram-se ao abrigo da não incidência do imposto (artigo 7º, inciso III da Lei 6763/75). Acrescente-se que a energia elétrica foi originalmente adquirida pela Autuada da CEMIG (Coobrigada) em operações internas, regularmente tributadas. O imposto destacado nas notas fiscais emitidas pela CEMIG foi apropriado pela Autuada conforme informações constantes dos autos.

A comercialização de energia elétrica sem documentação fiscal, ocorreu num período atípico na realidade brasileira, de racionamento de energia elétrica, e que motivou a expedição de normas pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica e pela Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica.

Como regra, empresas como a Autuada firmavam contratos com as Concessionárias de energia elétrica, para determinar a quantidade (em kw) de energia a ser mensalmente a elas disponibilizadas.

Neste contexto está inserido o Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica que foi firmado entre a Italmagnésio Nordeste S/A e a CEMIG (fls. 108/131).

Através do Contrato estabeleceu-se que a CEMIG disponibilizaria para a Autuada uma quantidade fixa de energia elétrica (demanda contratada), que seria efetivamente faturada, independentemente de ser utilizada ou não.

Assim, a quantidade de energia elétrica referente à cota (demanda contratada ou reservada) foi integralmente faturada em nome da Autuada e tributada pela CEMIG, conforme se constata da análise das notas fiscais anexadas às fls. 15/20. Conforme já explicitado anteriormente, o valor do imposto nelas destacado foi

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriado pela empresa Autuada a cada mês, indicando que a energia elétrica foi a ela transferida, mesmo que simbolicamente.

O Contrato estabelecia ainda que a energia elétrica recebida somente poderia ser vendida a terceiros com autorização do Poder Concedente (fl.118 item 4.3).

Contudo, em razão da crise de energia elétrica, foi feito um termo aditivo ao Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica para estabelecer os novos patamares de demanda contratada (reservada), de forma a acomodar a redução referente à meta de consumo.

Além disto, no período em questão (acionamento), transferências de excedentes de metas de redução de consumo, previamente estabelecidas para os consumidores, foram permitidas. Assim criou-se a oportunidade para que fossem celebrados vários Contratos Bilaterais entre as partes envolvidas nas transações.

A Medida Provisória n.º 2.198-5 criou e instalou a Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica, estabelecendo as diretrizes para os programas de enfrentamento.

A Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica, por sua vez, editou a Resolução n.º 13 de 01 de junho de 2001 (fls. 137/142), traçando as diretrizes para comercialização dos excedentes em relação às metas do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica para determinados tipos de consumidores, dentre eles a Autuada.

Os documentos denominados “Documento para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A”, emitidos em atendimento à mencionada Resolução, identificam a empresa cedente (Autuada), a cessionária e o montante de energia a ser transferida. Todos eles foram firmados com a anuência/autorização da Concessionária – Companhia Energética de Minas Gerais.

As quantidades de energia elétrica vendidas pela Autuada, estão indicadas nos "Documentos para Transação Bilateral entre Empresas do Grupo A", de onde se extrai o seguinte texto: "Pelo presente documento, as Empresas abaixo listadas, neste ato representadas por seu representante legal abaixo assinado, declaram, para os fins previstos na Resolução 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".

“Data vênua”, as exigências fiscais não podem 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. No caso da Autuada/Impugnante, as metas fixadas trouxeram um excedente de energia a consumir levando em consideração até mesmo aquelas metas fixadas.

Verificando que o gasto energético da 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...” (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 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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).

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 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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 desrespeitar 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 indubitado 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Autuada/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 Autuada/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 Autuada/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.

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 Autuada/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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No que se refere ao estorno de créditos, insta salientar que a efetiva apropriação dos mesmos deu-se pelo fato da Autuada utilizar a energia adquirida em suas atividades produtivas (ou seja, nos processos desenvolvidos na industrialização dos produtos por ela fabricados). A apropriação de créditos relativos à energia elétrica consumida no processo de industrialização encontrava amparo, à época, no artigo 66, inciso II, alínea “a.2”, § 4º, subitem 1.2 do RICMS/96.

Tendo em vista que parte da energia não utilizada pela Autuada foi objeto de vendas interestaduais (não tributadas), imperioso torna-se o estorno do respectivo crédito, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Este é o comando presente na Lei Complementar 87/96:

LC 87/96

Art. 21 - O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço

Na esteira da Lei Complementar (que atende ao mandamento da própria CF/88 – art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”), a legislação mineira dispõe da mesma forma, amparando o procedimento fiscal:

### **Lei 6763/75**

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço

### **RICMS/96**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Com razão o Fisco, portanto, em proceder ao estorno dos créditos apropriados pela entrada da energia cuja saída se deu em operações interestaduais, sem tributação.

Entretanto, necessário ressaltar dois pontos importantes.

Um deles refere-se ao quadro elaborado para demonstrar a recomposição da conta gráfica, às fls. 232 dos autos. Embora o imposto apurado seja em parte relativo a saídas em operações internas efetuadas sem o débito correspondente e em parte seja relativo a estorno de crédito, o Fisco identificou no demonstrativo a totalidade do imposto apurado como "ICMS A ESTORNAR". Acrescentou tais valores aos débitos declarados, obtendo a coluna "DÉBITO REAL", cujos valores, por sua vez, confrontados com os créditos apropriados pela Autuada em cada período, apontaram o saldo credor real.

Esta não é a forma correta de apresentar o demonstrativo – o ICMS devido pelas saídas internas a terceiros promovidas pela Autuada não é "ICMS A ESTORNAR"; deveria ter sido demonstrado em coluna identificando tratar-se de débito não lançado pelo contribuinte, sendo então somado aos débitos declarados.

Por outro lado, os valores a estornar deveriam ter sido abatidos dos créditos apropriados e não acrescentados aos débitos declarados. No entanto, como o resultado final na redução do saldo credor, matematicamente, acaba por ser o mesmo, o demonstrativo elaborado não prejudica o lançamento.

É de se notar, inclusive, que a Impugnante compreendeu com perfeição as infrações que lhe foram imputadas, na medida em que em sua peça de defesa referiu-se enfaticamente ao seu suposto direito incondicional aos créditos apropriados, bem como argumentou que nas operações praticadas não ocorre o fato gerador, entendendo que não há débito a ser lançado.

Já em relação ao outro ponto, que a seguir será explicitado, o feito necessita de reparos. Refere-se, no caso, à apuração dos valores de ICMS estornados.

O Fisco calculou os valores a estornar aplicando a alíquota interna (18% - dezoito por cento) aos valores praticados pela Autuada na venda da energia elétrica a adquirentes localizados em outra unidade da Federação.

No entanto, os valores a estornar devem corresponder aos valores efetivamente apropriados pela Autuada, relativos à aquisição da energia da CEMIG, valores estes destacados nas notas fiscais de aquisição (naturalmente, deve ser efetuado

o cálculo proporcional em função da quantidade de energia que foi transacionada em operações sujeitas a não incidência do imposto).

Assim, o imposto a ser estornado deve corresponder ao valor obtido pela aplicação da alíquota vigente na operação de aquisição (18% - alíquota interna) sobre o valor da energia adquirida, que posteriormente foi vendida em operações interestaduais – a quantidade de energia desta forma transacionada (em operações interestaduais) deve ser avaliada, para efeitos de estorno do crédito, pelo valor do kwh vigente no mês da aquisição (no caso, em todos os meses a aquisição da maior parte da energia deu-se pelo valor de R\$/1.000 kwh = 58,817073 para o horário fora de ponta (portanto 0,0588 p/kwh) conforme se vê nas notas fiscais de fls. 15 a 20), excetuando o mês de dezembro de 2001 onde o valor unitário para a determinação da base de cálculo do ICMS a estornar deverá ser de 0,0539 p/kwh, conforme nota fiscal de energia elétrica de fl.180. Este, portanto, deve ser o valor utilizado para calcular o ICMS a ser estornado.

Conforme já foi realçado anteriormente, verifica-se que a recomposição da conta gráfica reduziu o saldo credor, mas não apontou débito de ICMS em qualquer dos períodos, no exercício fiscalizado.

A Impugnante alega a ocorrência de “fato do príncipe”, o que segundo seu entendimento a eximiria de qualquer responsabilidade pela conduta adotada.

O argumento está fora de contexto e não pode ser levado em consideração.

“Fato do príncipe” é a paralisação definitiva ou temporária do trabalho, por ato de autoridade, sendo uma das espécies de força maior.

Deriva do latim *factum principis*, proveniente de épocas em que o monarca era absoluto.

Pode decorrer não somente de ato administrativo, mas também de ato legislativo (lei ou resolução) cujos efeitos impossibilitem a continuação da atividade.

É ato da autoridade pública (federal, estadual ou municipal) que, por via administrativa ou legislativa, impossibilita a continuação da atividade da empresa em caráter temporário ou definitivo (Russomano).

Para o renomado administrativista Helly Lopes Meirelles, é toda determinação estatal, positiva ou negativa, geral, imprevista e imprevisível, que onera substancialmente a execução do contrato administrativo.

É espécie de força maior, cujos requisitos são: a) fato inevitável; b) nexo de causalidade entre o ato administrativo/legislativo e a paralisação do trabalho; c) impossibilidade de continuação do negócio; d) o empregador não concorrer para a ocorrência.

Se houve culpa do empregador ou se ainda é possível a continuidade do negócio, resta descaracterizada a ocorrência do instituto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se, como se vê, de instituto positivado no artigo 486 da CLT que prevê que, no caso de paralisação temporária ou definitiva do trabalho, motivada por ato de autoridade municipal, estadual ou federal, ou pela promulgação de lei ou resolução que impossibilite a continuação da atividade, prevalecerá o pagamento da indenização (para os empregados), que ficará a cargo do governo responsável.

Nos ensinamentos de Mozart Victor Russomano, a incidência do art. 486 da CLT, "...exclui a responsabilidade do empregador, funcionando para ele como força maior liberatória de qualquer obrigação resultante da cessação temporária ou definitiva da atividade econômica da empresa". Essencial, pois, para caracterizar o *factum principis* é a criação pelo Estado de condições que tornem impossível a continuação das atividades da empresa.

A ABM – Associação dos Magistrados Brasileiros em artigo divulgado sobre o tema adverte que deve ser dada atenção especial à literalidade na análise do texto legal para que o mesmo não seja desvirtuado a fim de não se incorrer em abusos. Imperioso observar que apenas o pagamento da indenização será de responsabilidade estatal, sendo devidas as demais verbas (aviso, 13º proporcional, etc...). Com efeito, as demais verbas deverão ser arcadas pelo empregador, pois a legislação não o eximiu de tal responsabilidade, limitando-se apenas a transferir o ônus de verbas indenizatórias à Administração.

Evidencia-se, portanto, que o argumento colocado pela Autuada realmente está fora de contexto. Não houve qualquer paralisação das atividades da empresa, nem trata o presente processo de pendências relacionadas com qualquer tipo de contrato administrativo.

Trata-se, outrossim, de processo tributário em que as exigências são relativas a descumprimento das normas tributárias impostas pela legislação, sem que haja qualquer amparo legal para exclusão da responsabilidade atribuída ao contribuinte.

Relativamente às alegações de que a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios é ilegal, deve-se ressaltar que a mesma está devidamente embasada na legislação, sendo vedado ao Conselho de Contribuintes decidir questões relacionadas com arguições de inconstitucionalidade (que devem ser discutidas em outro foro que não o administrativo) ou mesmo decidir pela inaplicabilidade de lei, decreto ou ato normativo (artigo 88 da CLTA/MG).

A cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado são disciplinados pela Resolução 2.880 de 13 de outubro de 1997, editada tendo em vista o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei 6763/75, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não-pagamento de tributos e multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais, sendo estes critérios estabelecidos pela Lei Federal n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996 em seus artigos 5º, § 3º e 75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cabe tratar da responsabilidade atribuída à Coobrigada, 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para considerar somente as exigências relativas ao estorno do crédito, sendo que a respectiva apuração (do crédito estornado) deverá ocorrer a partir dos valores de aquisição da energia elétrica no período fiscalizado, proporcionalmente à quantidade de energia transacionada em operações interestaduais ao abrigo da não incidência, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal e demonstrado às fls. 309, excetuando o mês de dezembro de 2001 onde o valor unitário para a determinação da base de cálculo do ICMS a estornar deverá ser de 0,0539 p/ kwh, conforme nota fiscal de energia elétrica de fl. 180. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mauro Rogério Martins (Relator) e Cláudia Campos Lopes Lara, que o julgavam parcialmente procedente já que admitiam ainda as exigências fiscais relativas às saídas internas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais. Designado Relator o Conselheiro Windson Luiz da Silva (Revisor). Conforme artigo 139, da CLTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Ofício, ressalvado o disposto no § 5º, artigo 137.

**Sala das Sessões, 19/10/05.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Windson Luiz da Silva**  
**Relator**

WLS/EJ