

PROCESSO - A. I. Nº 297515.0006/14-4
RECORRENTE - BRASKEM S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0238-04/14
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/03/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0025-12/16

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO NÃO RECOLHIDO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. COMPLEMENTAÇÃO DE PREÇO DE VENDA DE VAPOR. DEMANDA CONTRATADA E NÃO CONSUMIDA. O imposto não incide sobre o valor de mercadoria contratada e não consumida, mesmo em se tratando de compromisso de trato sucessivo. Assim, improcede esta autuação por inexistir fato gerador do imposto a ser cobrado. Infração insubsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. OPERAÇÃO SOB A CLAUSULA CIF. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Incluem-se na base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, inclusive, seguros, fretes e quaisquer outros acréscimos pagos ou debitados ao destinatário da mercadoria, inclusive, o valor cobrado em separado. Infração comprovada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do recorrente imposto no valor total de R\$633.192,37, acrescido da multa de 100%, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado em 27/06/2014 decorre de duas infrações, abaixo transcritas e objeto do Recurso Voluntário que se apreciará, como segue:

***Infração 1** – Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Exercício de 2012 - Emitiu nota de débito para complementação de preço de venda de vapor, de demanda contratada (e não consumida), conforme item 5.1 do contrato de fornecimento de vapor, sem o respectivo débito de ICMS. Levantamento e Memória de Cálculo nos Anexos 1, 2, e 3, e no CD em anexo, em que estão gravados as cópias das notas de débito e o contrato de comercialização do vapor. Acostado outro CD com pacote de Dados (ECD, EF, NF-es, Informes Técnicos fornecidos e cópia de DANFE da NF 92443 de complemento de preço de demanda contratada e não consumida no fornecimento de vapor, para outros clientes, com destaque de ICMS). ICMS no valor de R\$ 623.748,00 e multa de 100%.*

***Infração 2** – Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Exercício de 2012 – Emitiu nota de débito para complementação de preço de frete em sobreestadia de carreta, sem o respectivo débito de ICMS. Levantamentos e Memória de Cálculo no Anexo 4 e no CD em anexo. Acostado outro CD com Pacote de dados (ECD, EF, NFe, Informes Técnicos Fornecidos). ICMS no valor de R\$ 9.444,37 e multa de 100%.*

Da apreciação das razões de defesa e das informações fiscais, os membros da 4ª JJF, à unanimidade, decidiram pela Procedência do Auto de Infração, julgando integralmente subsistentes as infrações acima descritas, tudo com fundamento nas razões expostas no voto do Relator da Decisão recorrida, cuja transcrição se faz a seguir:

VOTO

Inicialmente destaco que não compete a esta Junta de Julgamento Fiscal, a declaração de inconstitucionalidade bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I, II do RPAF/99.

Verifico que o Auto de Infração em lide foi lavrado em consonância com o art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Ademais, as infrações estão descritas de forma clara, objetiva, e fundamentadas nos demonstrativos cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

Constato ainda que o princípio da tipicidade cerrada está resguardado, na medida em que o ICMS está sendo exigido com amparo legal, os dispositivos infringidos estão definidos no Auto de Infração e provêm da Lei 7.014/96, bem como do Regulamento do ICMS baiano.

Passo à análise de mérito, haja vista a inexistência de situações processuais ou materiais que levem à declaração de nulidade do lançamento de ofício, tais como as definidas no art. 18 do RPAF/99 (Decreto 7.629/99).

Na infração 01 pertinente à falta de recolhimento de ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, o defendente alega que não teria ocorrido o fato gerador de ICMS.

Cabe esclarecer que uma vez este ocorrido, leva à obrigação principal do tributo. Assim, ocorrida a hipótese de incidência, que se constitui em uma descrição abstrata de comportamento, e caso verificada no mundo dos fatos, terá como consequência o dever de pagar tributo.

O CTN – Código Tributário Nacional exige que o fato gerador da obrigação tributária principal seja uma situação definida em lei, mera aplicação do princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, “e” e no art. 150, I, ambos da CF/1988. Segundo o art. 116, I do CTN, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifique as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

A Lei nº 7.014/96, que trata do imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no Estado da Bahia, estabelece no art. 1º, inciso I, que o ICMS tem como fato gerador a realização de operações relativas à circulação de mercadorias.

Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento. (§ 2º, art. 2º da mesma lei). No presente caso, o vapor constitui-se em mercadoria, bem suscetível de circulação econômica.

Na situação em lide, verifico que o fornecimento de vapor da BRASKEM S/A para FAFEN ENERGIA está regrado no CONTRATO DE FORNECIMENTO DE VAPOR, cuja cópia encontra-se nas fls. 53 a 66 do PAF, o qual contém a descrição de todo o comprometimento do fornecimento para assegurar a manutenção das linhas de vapor aquecidas permanentemente, onde a FAFEN ENERGIA compromete-se a manter um fluxo mínimo contínuo de vapor (Item 3.6, fl. 57).

Consoante este Contrato, no qual figuram como contratada a BRASKEM S.A, (sujeito passivo desta demanda), e como contratante a FAFEN ENERGIA S.A, tendo em vista que a BRASKEM tem capacidade para atender as necessidades de vapor nas pressões de 42Kg/cm² e 15Kg/cm² da FAFEN ENERGIA, para o atendimento da fábrica, dentro de determinados limites de fornecimento, celebrado em 31 de julho de 2007, tendo como objeto o fornecimento e a aquisição de vapor para consumo em sua unidade industrial, respeitadas as quantidades e condições de fornecimento ali definidas.

No sentido de mensurar o faturamento da Braskem em decorrência do fornecimento de vapor à FAFEN ENERGIA, a Cláusula Sexta prevê a forma de faturamento e de pagamento, sendo que o item 6.2.1 estabelece no mínimo duas vazões para o faturamento das Utilidades, quando diz:

“Independentemente do consumo medido das Utilidades ter sido inferior a 2 t/h (duas toneladas por hora) para o vapor de pressão de 42Kg/cm² e de 1,7 t/h (um virgula sete toneladas por hora) para o vapor de pressão de 15 KG/cm², a BRASKEM considerará, no mínimo essas duas vazões para o faturamento das Utilidades.”.

Cabe lembrar que no § 1º da Lei 7.014/96, está previsto que é irrelevante para a caracterização do fato gerador, a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas no art. 2º do mesmo ato normativo, que diz respeito à incidência do ICMS.

No presente caso, temos a existência dos fatos geradores definidos com base em negócio jurídico, no caso o Contrato de Fornecimento de Vapor, e o momento da ocorrência do fato gerador, por conseguinte, do nascimento da obrigação tributária, se perfaz na ocasião em que a BRASKEM fornece e a FAFEN ENERGIA obriga-se a adquirir as quantidades de vapor na pressão de 42Kg/cm² e de vapor na pressão de 15Kg/cm² (“Utilidades”) para consumo em sua unidade industrial, respeitadas as quantidades e condições de

fornecimento definidas no Contrato. (Cláusula Primeira – Objeto)

Ademais, consoante a Cláusula Quinta, item 5.1; 1, e 2 do referido contrato, a FAFEN ENERGIA compromete-se a pagar à BRASKEM o maior dentre os valores – as quantidades de utilidades efetivamente consumidas e registradas nos medidores, faturadas mensalmente pela BRASKEM; ou, independente ou não de ter havido consumo no mês, a quantidade mínima mensal de 1.460 ton, de vapor de 42 Kg/cm², e de 1.241 ton de vapor de 15 Kg/cm². Portanto, estamos diante de algo certo, contratado, com o estabelecimento de uma quantidade mínima mensal.

Nos termos acordados, o sujeito passivo emite nota de débito para complementação de preço de venda de vapor, de demanda contratada e não consumida conforme item 5.1 do Contrato de Fornecimento de Vapor, que dispõe:

CLÁUSULA QUINTA – VALORES A FATURAR

5.1 – A FAFEN ENERGIA compromete-se a pagar à BRASKEM, o maior dentre os valores abaixo previstos:

- 1) As quantidades de Utilidades efetivamente consumidas e registradas nos Medidores, faturadas mensalmente pela BRASKEM.
- 2) A quantidade mínima mensal de 1.460 ton (mil quatrocentos e sessenta toneladas) de vapor de 42 Kg/cm² e de 1,241 ton (mil duzentos e quarenta e uma toneladas) de vapor de 15 Kg/cm², independente ou não de ter havido consumo no mês.

Importante também citar a cláusula 6.2.1 que reza:

Independentemente do consumo medido das Utilidades ter sido inferior a 2/t (duas toneladas por hora), para o vapor de pressão de 42 Kg cm², e de 1,7 t/h (um vírgula sete toneladas por hora), para o vapor de pressão de 15Kg/cm², a BRASKEM considerará, no mínimo essas duas vazões para o faturamento das Utilidades.

Outrossim, ressalto que na cláusula 6.2.2 consta a estipulação que as quantidades medidas e faturadas serão pagas pela FAFEN ENERGIA à BRASKEM, nos prazos previstos, independentemente de suspeição de erro de medição (o que será solucionado posteriormente).

A Lei 7.014/96 é taxativa quando dispõe no § 9º do art. 17 que quando ocorrer reajustamento de preço da operação ou prestação, o imposto correspondente ao acréscimo do valor será recolhido no prazo das obrigações tributárias normais do contribuinte, de acordo com o período em que se verificar o reajustamento, salvo em se tratando de acréscimo de valor a ser cobrado do destinatário das mercadorias ou do tomador do serviço em virtude de constatação de erro na emissão do documento fiscal, caso em que, no ato da correção, o imposto se considerará devido desde a data da ocorrência do fato gerador.

O dispositivo normativo do RICMS, tal como o Art. 54, e incisos I e III, é taxativo no que se refere aos acréscimos e aos descontos concedidos, como segue:

Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:

I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:

a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;

III - ocorrendo reajustamento do preço da operação ou prestação, a exigência da diferença do imposto atenderá ao disposto no art. 134. (Quando ocorrer reajustamento do preço da operação ou prestação, o imposto correspondente ao acréscimo do valor será recolhido no prazo das obrigações tributárias normais do contribuinte, de acordo com o período em que se verificar o reajustamento (art. 201, II).

Por todo o exposto, entendo que é devido o pagamento do ICMS exigido nesta infração. Ademais, para corroborar com esta infração, tanto o contribuinte sabe que é devido o pagamento do ICMS relativo à demanda contratada e não consumida, que em relação a outro cliente, tal como a Du Pont do Brasil S.A, conforme DANFE de nº. 92443, fl. 21 do PAF, os valores foram fornecidos à tributação do ICMS. Saliento que o defendente foi silente quanto a esta nota fiscal, carreada aos autos, que demonstra o procedimento por ela adotado em caso semelhante ao aqui analisado. Julgo procedente a infração.

No mérito, na infração 02 está sendo exigido ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. A sociedade empresário autuado emitiu nota de débito para complementação de preço de frete em sobrestadia de carreta, sem lançar a débito o ICMS correspondente e ofertar à tributação os valores autuados, conforme demonstrativo de fl. 06.

A impugnante assevera que não se trata de complementação de preço de frete, mas de indenização pela demora na entrega das mercadorias, cuja prestação de serviço de transporte ocorreu com a Cláusula CIF (Porto de

Destino). Aduz que a tradição ocorreria com a chegada da mercadoria ao seu local de destino, e que a responsabilidade do vendedor fica estendida até o atracamento da embarcação/chegada da carreta no local indicado. A quantia previamente estipulada engloba o custo da mercadoria, o frete, e o seguro, estando excluídas quaisquer outras despesas ocorridas após o transporte da mercadoria.

Ora, tal assertiva do defendente nos remete à responsabilidade contratual existente no contrato de depósito, negócio jurídico com a específica finalidade de guarda e conservação da coisa alheia. Em tais casos, a primeira característica do depósito é sem dúvida, a necessidade de efetiva entrega da coisa ao depositário, ou seja, a tradição, pois se trata de um negócio jurídico que contém a natureza real. Logo o contrato somente se aperfeiçoa com a entrega do bem. Também cabe ressaltar a obrigação de custódia (guarda e conservação) da coisa, imposta ao depositário.

*Mas, no caso específico, o contrato é de transporte, no qual, somente com a efetiva entrega da mercadoria, com a tradição, ele se perfaz, segundo o **Incoterms** ou **international commercial terms** que são termos de vendas internacionais, publicados pela **Câmara Internacional de Comércio**, e que são utilizados para dividir os custos e a responsabilidade no transporte entre a figura do comprador e do vendedor. São similares à Convenção das Nações Unidas sobre Contratos Internacionais e **Convenção das Nações Unidas para a Venda Internacional de Mercadorias**.*

*Neste termo de vendas internacionais, a cláusula CIF (“Cost, Insurance and Freight” [“named port of destination”]), o exportador ficará responsável pelo custo de transporte, porém, neste a cláusula de seguro também ficará ao cargo do exportador. **A responsabilidade do exportador termina exatamente com a transposição da mercadoria da murada do navio ao descarregar no porto de destino.** O seguro a que este é obrigado a pagar é o seguro mínimo; cabendo, portanto, ao importador avaliar se lhe é vantajoso pagar por um seguro complementar.*

O sujeito passivo traz a tese de que a denominada sobreestadia, significa o tempo utilizado além da estadia prevista para a descarga, e qualquer evento posterior que venha criar nova obrigação ao vendedor que será objeto de nova relação jurídica composta por fatos e efeitos completamente diversos da operação de venda anteriormente realizada. Assim, não poderiam ser considerados como complementação de serviço de transporte em vendas CIF, porque tais documentos não se referem a remuneração por serviço de transporte, mas cobrança de quantias em virtude de “sobreestadias de viagens”, isto é, “reembolso por atrasos no momento da entrega da mercadoria no seu destino”, quando o transporte está concluído e o cliente por qualquer razão impede a descarga regular da mercadoria. Assevera também que os valores cobrados a título de sobreestadia têm a natureza de indenização após o cumprimento de sua obrigação contratual, por ter sua programação prejudicada em virtude de atraso no recebimento da mercadoria por seu cliente. Refute estas assertivas com a explanação adrede realizada, quanto à cláusula CIF, à tradição da coisa e a responsabilidade da sua entrega que termina exatamente com a efetiva transposição da mercadoria da murada do navio.

Ademais, a legislação do ICMS é clara ao apontar que incluem-se na base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, inclusive, seguros, fretes e quaisquer outros acréscimos pagos ou debitados ao destinatário da mercadoria. No caso do frete, mesmo efetuado pelo vendedor, deve-se incluir, também, o valor cobrado em separado (art. 54, I, “a” e “b” do RICMS/BA).

Neste sentido, a Lei 7.014/96 trata da base de cálculo do ICMS, conforme abaixo reproduzido:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Quanto aos valores exigidos, esses não foram contestados, na medida em que o contribuinte reconheceu que se tratam de dados relativos à complementação de serviço de transporte em vendas CIF; que são cobranças de quantias em virtude de “sobreestadias de viagens”, isto é, cobranças efetuadas ao destinatário por atrasos no momento da entrega da mercadoria.

Concluo que o imposto exigido está conforme os dispositivos da legislação, já mencionados, quanto à inclusão dos acréscimos pagos ou debitados ao destinatário da mercadoria na base de cálculo do ICMS. Voto pela procedência da infração.

Ante o exposto, voto pela *PROCEDÊNCIA* do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fl. 142 a 160, o contribuinte, sem suscitar matéria preliminar, avança sobre o mérito.

Primeiramente, tratando da suposta falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a demanda contratada e não consumida de vapor, diz da lisura da sua conduta, afirmando que a “... *‘demanda reservada’ não se subsume ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS delineada pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, posto que não implica na circulação de mercadoria, pressuposto fundamental para a ocorrência do fato gerador do referido imposto, nos termos do inciso I e art. 32 da Lei nº 7.014/96*”.

Derredor dos fundamentos da Decisão da JJF, assevera que os julgadores de piso partiram de premissas equivocadas, seja porque “*as operações realizadas pela Braskem não dizem respeito a reajustamento de preço, seja porque comparou documentos de naturezas totalmente distintas*” (Nota Fiscal nº 92443 e documentos não fiscais - notas de débito emitidas contra a FAFEN ENERGIA).

No que pertine à demanda faturável e reservada, esclarece que firmou contrato de fornecimento de vapor com a FAFEN ENERGIA S.A., com obrigação de fornecimento de *Vapor Média Pressão e Vapor Alta Pressão* (cláusulas 2ª e 5ª), sendo o pagamento feito em razão da quantidade de vapor efetivamente consumida (faturada mensalmente através de Notas Fiscais – “*demanda faturável*”) e em razão da quantidade mínima mensal, cobrada mediante a emissão de Notas de Débito e paga independentemente de ter ou não havido consumo num ou noutro mês, o que se configuraria “*demanda reservada*”.

Registra que por *demanda faturável* deve ser entendido que se refere à “... *quantidade consumida, identificada de acordo com os critérios estabelecidos e considerada para fins de faturamento*”, enquanto que por *demanda contratada* deve ser entendido que se refere à “... *obrigatória e continuamente disponibilizada pelo vendedor, conforme valor e período de vigência fixados no respectivo contrato e que deverá ser integralmente paga, seja ou não efetivamente consumida no respectivo período*”.

Diz que o contrato firmado com a FAFEN ENERGIA S.A. tem como objetivo garantir o desenvolvimento ininterrupto do processo produtivo da Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados - FAFEN, também contratada a disponibilização de uma quantidade mínima mensal de segurança, sobre a qual entende não deve incidir o ICMS, por tratar-se de mera disponibilidade de um produto.

Na linha traçada, assinala que “*i) na hipótese de a FAFEN consumir vapor de 42 e de 15 kg/cm em valores iguais e/ou superiores a 1.460 e 1.241 toneladas, respectivamente, o recorrente emite Nota Fiscal de Venda de mercadoria - documento fiscal que acompanha a mercadoria e que formaliza a transferência de propriedade desta - destacando o respectivo ICMS; ii) na hipótese de a FAFEN consumir vapor de 42 e de 15 kg/cm em valores inferiores a 1.460 e 1.241, respectivamente, o recorrente emite (ii.i) Nota Fiscal de Venda de mercadoria referente à quantidade efetivamente consumida pela contratante, documento fiscal que acompanha a mercadoria, bem como (ii.ii) Nota de Débito para faturar contra a contratante a diferença entre a quantidade mínima contratada e aquela efetivamente consumida*”.

Esclarecido a forma de operacionalização do negócio, aduz que a acusação fiscal impõe exigência de imposto em razão da remuneração pela disponibilização mensal de uma determinada quantidade de vapor, entendido que apesar de potencialmente disponibilizada, a dita mercadoria não teria sido entregue, muito menos consumida.

Registra que contrariando o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, não houve qualquer reajustamento de preço, sabido que o valor unitário da mercadoria em tela permaneceu o mesmo nas notas de débito e que tal documento teria sido emitido unicamente para fazer frente à cobrança da parcela contratada, contudo, não consumida.

No que pertine à afirmação da Relatora da Decisão recorrida de que “*tanto o contribuinte sabe que é devido o pagamento do ICMS relativo à demanda contratada e não consumida, que em relação a outro cliente, tal como a Du Pont do Brasil S.A, conforme DANFE de nº. 92443, fl. 21 do PAF, os valores foram fornecidos à tributação do ICMS.*”, esclarece que a NF-e nº 92443 se refere a complementação de preço referente à NF-e nº 82449, o que não coincide com as operações analisadas nos presentes autos, nas quais não se observa a circulação de mercadorias.

Nessa linha, reputa absurda a cobrança do ICMS para as operações em voga. Citando a doutrina e com fundamento na CF/88, discorre em derredor das hipóteses de incidência do imposto, tudo para asseverar que a contratação da “*demanda reservada*” não provoca a transmissão da propriedade do vapor disponibilizado, pelo que não pode ser enquadrada como fato gerador do ICMS. Cita a jurisprudência do STJ no que refere à incidência do ICMS nos contratos de demanda reservada de potência de energia elétrica, destacando que o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Arrematando, aduz que resta clara a improcedência da acusação consubstanciada na exigência de ICMS na contratação de “*demanda reservada*”.

Relativamente à infração 2, que atine à falta de recolhimento do ICMS supostamente incidente sobre quantias recebidas à título de complementação de frete em *sobreestadias* de carretas em vendas CIF, diz que contrariamente à conclusão a que chegaram os julgadores de piso, os documentos que dão lastro à imputação não se referem à remuneração por serviço de transporte, pois seriam apenas “*... cobranças de quantias em virtude de sobreestadias de viagens, ou seja, de reembolso por atrasos no momento da entrega da mercadoria no seu destino, quando o transporte já está concluído e o cliente, por qualquer razão - problema no tanque, suspensão das atividades na fábrica por questões técnicas, etc.. - impede a descarga regular, da mercadoria*”.

Dizendo das operações com cláusulas CIF e FOB e esclarecendo seu posicionamento, assevera que realizou operações de venda com a cláusula CIF, tendo entregue a mercadoria no local de destino, pelo pagamento de uma quantia previamente estipulada, dela excluída qualquer outra despesa ocorrida após o transporte da mercadoria. Registra que em que pese ter disponibilizado as mercadorias na hora, lugar e modo combinado, fato que encerra a sua parte na execução do contrato de compra e venda, a destinatária das mercadorias não as recebeu na hora, lugar e modo indicado, o que provocou sérios prejuízos em razão da espera pela descarga.

Na linha traçada, consigna que a demora no recebimento da mercadoria é fato posterior à venda, e nessa condição, a dita demora lhe impõe despesa que não pode ser confundida com complementação de serviço de transporte. Faz remissão à Nota de débito nº 322002 (anexo 4 da impugnação) que abarca as *sobreestadias* referente a Nota Fiscal nº 249643, na qual consta no campo denominado “*Histórico*” o cálculo do custo das *sobreestadias* correspondentes. Monta planilha explicativa indicando a data de chegada do navio no porto de destino (09/12/2011), a data limite permitida para a estadia do navio no porto (23/12/2011), a data da efetiva saída do navio do porto (04/01/2012) e os dias de *sobreestadia* que foram efetivamente incorridos.

Entendendo que os valores de *sobreestadias* não se confundem com o preço da prestação do serviço de transporte, aduz que não há como se estender a cobrança de tributo incidente sobre a venda CIF (custo, frete e seguro) a evento totalmente alheio à dita operação, não podendo prosperar a tese de que os valores pagos a título de *sobreestadia* seriam suposta complementação do preço do frete. Nessa esteira, assinala que não há qualquer pagamento adicional ao transportador em virtude dos atrasos provocados pelos clientes do recorrente, também registrando que o judiciário (TJ-RJ) e o Estado de Minas Gerais já assentaram entendimento no sentido de que a *sobreestadia* não se refere a transporte, mas mera remuneração pela demora, além da estadia normal/tolerável, prevista para descarga da mercadoria.

Concluindo, com base no princípio da tipicidade cerrada, assevera que a imputação é improcedente.

Por derradeiro, pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o Auto de Infração. Protesta pela juntada posterior de documentos fiscais e contábeis, bem como pela realização de diligência fiscal.

Em Parecer opinativo, a Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, Procuradora da PGE/PROFIS, às fl. 177/183, opina pelo Improvimento do Recurso, aduzindo que o recorrente não apresentou razões suficientes para provocar modificação no julgamento de piso, sendo os argumentos recursais os mesmos da peça de impugnação.

Consigna, com fundamento no art. 147, do RPAF/BA, que não há que ser acolhido o pedido de diligência, entendido que não vislumbra qualquer dúvida a ser esclarecida ou novos documentos a serem analisados.

No mérito, referentemente à infração 1, registra que o fornecimento de vapor da oro recorrente para a FAFEN ENERGIA é regulado pelo Contrato, fls. 53/66, no qual se observa o fluxo mínimo contínuo de vapor fornecido para assegurar a manutenção das linhas de vapor aquecidas permanentemente, respeitadas as quantidades e condições de fornecimento ali definidas.

Ressalta que na Cláusula Quinta, item 5.1; 1, e 2 do referido contrato, a FAFEN ENERGIA compromete-se a pagar ao Recorrente o maior dentre os valores referentes às quantidades de utilidades efetivamente consumidas e registradas nos medidores, ou, independente de ter havido consumo no mês, a quantidade mínima mensal de 1.460 ton de vapor de 42 Kg/cm², e de 1.241 ton de vapor de 15 Kg/cm², restando certo que o sujeito passivo emite nota de débito para complementação de preço de venda do vapor, de demanda contratada e não consumida.

Com amparo no art. 17, §9º, da Lei nº 7.014/96, registra que na hipótese de ocorrência de reajustamento de preço da operação ou prestação, o imposto correspondente ao acréscimo do valor será recolhido no prazo das obrigações tributárias normais do contribuinte, salvo quando se tratar de acréscimo de valor a ser cobrado do destinatário das mercadorias ou do tomador do serviço em virtude de constatação de erro na emissão do documento fiscal, caso em que, no ato da correção, o imposto será considerado devido desde a data da ocorrência do fato gerador.

Transcreve conclusão do trabalho denominado “*Demanda Reservada de Potência e a Tributação pelo ICMS*” que discute a incidência do ICMS sobre a “*demanda reservada*”, opina pela manutenção da autuação.

Quanto à infração 2, diz que em que pese o recorrente insistir na tese de que não se trata de complementação de preço de frete, mas de indenização pela demora na entrega das mercadorias, a qual denomina de *sobreestadia*, a legislação do ICMS dispõe que incluem-se na base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, inclusive, seguros, fretes e quaisquer outros acréscimos pagos ou debitados ao destinatário da mercadoria, restando claro que no caso do frete, mesmo efetuado pelo vendedor, deve-se incluir o valor cobrado em separado, nos moldes previstos no art. 54, I, “a” e “b” do RICMS/BA. Na mesma linha, lembra que o art. 17, da Lei nº 7.014/96 se alinha à mesma lógica. Opina pela manutenção da exigência fiscal.

Por derradeiro, opina pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

Em razão de ter participado do julgamento de primeiro grau, o Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes deu-se por impedido.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JFJ deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso Voluntário a combater a Decisão que julgou procedente o Auto de Infração, cujas imputações acusam o Sujeito Passivo de haver deixado de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, referentes a complemento de preço de demanda contratada e não consumida no fornecimento de vapor, para outros clientes, com destaque de ICMS, além de haver deixado de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, referente a emissão de nota de débito para complementação de preço de frete em *sobreestadia* de carreta, sem o respectivo débito de ICMS.

A tese recursal, que não suscita matéria preliminar, tem assento no fato de que não se poderia exigir ICMS sobre operações em que não há a transferência de titularidade da mercadoria *Vapor*, entendido que a exigência fiscal recai sobre demanda contratada e não consumida, nos termos do Contrato celebrado entre o recorrente e a FAFEN ENERGIA, fls. 53/66, bem como também não se poderia exigir ICMS sobre a *sobreestadia*, entendido que o valor correspondente não se agrega ao valor do frete e que estar-se-ia a exigir imposto sobre mera indenização pela demora na descarga de mercadorias.

Por primeiro, na análise da matéria apresentada pela infração 1, na linha exposta pelo voto condutor da Decisão recorrida, entendo que restam claras as hipóteses de incidência do ICMS nos termos da legislação posta, bem assim com a definição de fato gerador do tributo nos termos do CTN e da Lei nº 7.014/96. Quanto a tais pontos, não há divergência, entretanto, não posso me alinhar à interpretação dada pela Junta de Julgamento Fiscal de que teria havido complementação de preço de venda de Vapor, de demanda contratada e não consumida.

Pois bem, definidas pela legislação as hipóteses de incidência do ICMS, bem como quais fatos são geradores do imposto, resta a análise da relação comercial estabelecida entre a ora recorrente e a FAFEN ENERGIA, entre as quais foi celebrado o Contrato trazido aos autos às fls. 53/66.

No referido Contrato, há expresso estabelecimento de que haveria transação comercial envolvendo “*quantidades de Utilidades efetivamente consumidas e registradas nos Medidores, faturadas mensalmente pela BRASKEM*” e “*quantidade mínima mensal de 1.460 ton (mil quatrocentos e sessenta toneladas) de vapor de 42 Kg/cm² e de 1,241 ton (mil duzentos e quarenta e uma toneladas) de vapor de 15 Kg/cm², independente ou não de ter havido consumo no mês*”, consoante cláusula contratual.

Numa análise rasa do Contrato comercial para fornecimento de Vapor, vê-se claramente que se trata de operação de trato sucessivo que contempla quantidades efetivamente entregues pelo recorrente (demanda faturada) e pagamento por parte da Contratante de valor correspondente quantidade mínima mensal, independentemente da demanda e do efetivo consumo (demanda reservada).

Quanto à demanda faturável, ainda que não seja objeto do Auto de Infração, não há qualquer dúvida da incidência do ICMS, contudo, para a demanda contratada e não entregue e que corresponde à *demanda reservada* é que se estabelece a controvérsia, de um lado o Estado entendendo que faz *jus* ao imposto correspondente e de outro o Contribuinte entendendo que sequer houve fato gerador do ICMS, mesmo tendo recebido valores em razão do mínimo estabelecido contratualmente.

À luz do quanto exposto, não me parece razoável entender que se trata de complemento de preço de demanda contratada e não consumida de fornecimento de Vapor. Aos meus olhos, o imposto que se exige está recaindo sobre a parcela contratada que corresponde à segurança contratual correspondente ao pagamento de valor mínimo pelo *Vapor* contratado, independentemente de o dito *Vapor* ter sido entregue ou consumido, ou seja, trata-se de reserva técnica para a FAFEN ENERGIA e de faturamento mínimo para a BRASKEM, caracterizada a garantia da continuidade do compromisso contratual por meio da garantia do fornecimento do *Vapor* e do faturamento mínimo por parte do vendedor da mercadoria.

À luz do regramento do ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação que tem como fato gerador a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, não entendo razoável que se pretenda exigir imposto sobre operações cujas mercadorias não circularam e permaneceram em poder do recorrente, ou seja, a lógica empregada pelo autuante e corroborada pela Junta de Julgamento Fiscal, no meu entender ofende frontalmente o preceito essencial da legislação do ICMS no que concerne à sua possibilidade.

Pelo que foi trazido aos autos, entendo que jamais se poderia concluir que as operações em voga, documentadas por *Notas de Débitos*, são operações sujeitas à incidência do ICMS, pois, como dito acima, o *Vapor*, no caso específico, não foi entregue nem consumido pela FAFEN, não podendo a cláusula contratual que estabelece garantia mínima de parte a parte, servir de fato gerador do ICMS, ou seja, o valor da operação, base de cálculo lógica e típica no ICMS, terá de consistir no valor da operação de que decorrer a entrega do produto ao seu adquirente, circulação efetiva da mercadoria.

Assim, entendo que o ICMS deve incidir sobre o valor do *Vapor* efetivamente entregue, não se admitindo exigência do imposto sobre avença contratada para garantir demanda contratada e não consumida, mesmo em se tratando de compromisso de trato sucessivo.

Demais disso, a jurisprudência, que é farta, está consolidada na Súmula nº 391 do STJ, cuja dicção é a abaixo transcrita, como segue:

O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

O texto expresso na Súmula acima transcrita é de clareza solar, pois consubstanciada em diversas decisões, a exemplo daquela expressa pelo Ministro Castro Meira, abaixo transcrito:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 707.491-SC (2005/0153355-8) Relator: Ministro Castro Meira Agravante: Estado de Santa Catarina Procurador: Ricardo de Araújo Gama e outros Agravado: Cerâmica Expedicionário Ltda. Advogado: Gilberto Alves da Silva e outro EMENTA Tributário e Processual Civil. Agravo regimental. Agravo de instrumento. Energia elétrica. ICMS. Demanda contratada. Fato gerador. Súmula n. 83-STJ. 1. O fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento produtor, a qual não é presumida por contrato em que se firma uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica. 2. “Não se conhece de Recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da Decisão recorrida” (Súmula n. 83-STJ). 3. Agravo regimental improvido.

Isto posto, com fulcro no art. 155, § único, declaro a improcedência da autuação pela mais completa impossibilidade de exigência fiscal em razão da inexistência de fato gerador do imposto.

Quanto à infração 2, a querela se desdobra em razão da *sobreestadias* - tempo utilizado além da estadia prevista para a descarga, e qualquer evento posterior que venha criar nova obrigação ao vendedor incumbido do transporte da mercadoria.

Quanto a este ponto, a legislação diz que a base de cálculo do imposto sobre o frete inclui o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, mesmo na hipótese de que o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado (art. 17, da Lei nº 7.014/96).

Em que pese toda a argumentação do recorrente, o disposto na legislação é claro, afastando toda e qualquer dúvida sobre a possibilidade de não inserção do custo da *sobreestadia* no custo do frete.

Há que ser lembrado que o contrato de transporte apenas se consuma quando o objeto a ser transportado é efetivamente entregue, devendo, pois, os valores adicionais derivados da eventual impossibilidade de entrega da mercadoria no local e no tempo certo deverem ser agregados ao preço do frete em razão da lógica do contrato de transporte e em razão da própria legislação

tributaria.

Isto posto, certo de que a *sobreestadia* compõe o custo do frete, independentemente de a transportadora poder ser indenizada quando o destinatário tiver dado causa, entendo que não merece reparo a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Por tudo o quanto exposto, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mantida a exigência correspondente à infração 2, no valor de R\$9.444,37.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **297515.0006/14-4**, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.444,37**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO - PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS