

A. I. Nº - 206854.0002/19-4
AUTUADO - DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
AUTUANTES - LUIZ CARLOS PRATES SANTOS E ANTÔNIO TORRES DE BARROS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/12/2020

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0147-01/20VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. CONTRATO FIRMADO EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE – ACL. O imposto não incide sobre as entradas, no território do Estado destinatário, decorrentes de operações interestaduais de “*energia elétrica*”, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica (Art. 2º, § 1º, inc. III da LC 87/96). Restou demonstrado nos autos, inclusive sem controvérsia entre as partes, que quase a totalidade da exigência é relativa ao excedente da energia elétrica entrada no estabelecimento do contribuinte, que foi objeto de cessão interestadual. Portanto, somente deve incidir a exigência do imposto, àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor. Imputação parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, exige ICMS no valor histórico de R\$6.220.284,21, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

Infração 01 - 02.01.24: “Deixou, o contribuinte, de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada”.

“Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada interestadual de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida em ambiente de Contratação Livre”.

“Nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996 e conforme Orientação da Ditri-Diretoria de Tributação da Sefaz/Ba, expresso em Parecer Individualizado, determinando que se pague integralmente, na entrada, toda energia adquirida de outros estados da federação”.

Período: março a outubro e dezembro de 2016; janeiro a março, junho a agosto e outubro de 2017. Enquadramento Legal: artigos 400 e 401 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 c/c alínea “i” do Inciso II do art. 16; art. 16-A, Inc. V; § 1º do art. 17 e Inciso III, do art. 34, da Lei 7.014/96 c/c Cláusulas 1ª, 2ª e Inciso I, da Cláusula 3ª do Convênio ICMS 77/2011. Multa de 60%: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 03/07/19, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 03/09/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 51 a 97. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seus advogados, os quais possuem os devidos poderes, conforme instrumentos de procuração e de substabelecimento, constantes

nos Autos às fls. 110/112 e 114.

A Impugnante inicia sua peça defensiva fazendo um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcreve a imputação que deu origem ao Auto de Infração, o valor do crédito tributário lançado e ainda aponta a tempestividade da peça defensiva.

Em seguida contesta a autuação inicialmente esclarecendo que tem por objeto social, precipuamente, a fabricação de produtos químicos, petroquímicos, plásticos e resinas, e que na consecução de suas atividades econômicas, adquire diversos produtos necessários ao seu processo industrial, dentre os quais a energia elétrica para ser utilizada no seu processo produtivo.

Diz que diante das características do consumo de energia elétrica em seu estabelecimento, optou por se tornar Consumidor Livre, nos termos dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074/1995, que transcreve.

Explica que com o advento da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013 e Portaria MME nº 185/2013, os consumidores enquadrados nos arts. 15 e 16 da Lei 9.074/95 foram autorizados a ceder, a preços livremente negociados, montantes de energia elétrica e de potência que sejam objeto de contratos de compra e venda registrados na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE. Acrescenta que não obstante a sua denominação como “Cessão de Montante”, trata-se de contrato de revenda do excedente de energia oriunda do contrato original de aquisição.

Desta forma, sob ponto de vista fiscal, mormente em relação ao ICMS, aduz que a Cessão de Montante possui idêntico tratamento aplicável às compras e vendas de energia elétrica, e que para fins da presente Impugnação, os termos cessão; venda; comercialização são sinônimos e se referem à operação comercial subsequente com a energia elétrica.

Acrescenta que partindo da sua condição de consumidor livre, celebra Contratos Bilaterais de Aquisição de Energia Elétrica de longo prazo (doc. 04), considerando um montante de consumo mesmo no caso de sua atividade industrial atingir um grau de plena ocupação. Assinala que há meses que isso não ocorre, razão pela qual o excedente de energia elétrica termina sendo objeto de contratos de cessão de montantes, cujas cessões são comprovadas pelas notas fiscais de saída (doc. 05).

Relata que como a energia elétrica é um insumo que não pode ser estocado e, ainda, na forma da regulação setorial, cede o excesso de energia contratada, recuperando assim total ou parcialmente o custo de aquisição deste importante insumo de seu processo produtivo.

Aduz que não obstante a regularidade com que conduz suas atividades foi surpreendida com a autuação que diz ser referente a uma suposta ausência de recolhimento do ICMS na aquisição interestadual de energia elétrica adquirida por meio de contrato bilateral no momento de sua entrada no estabelecimento, na forma do art. 400 do Decreto Estadual nº 13.780/12, que transcreve.

Assevera que ao utilizar a expressão “consumidor de energia elétrica”, o RICMS do Estado da Bahia presume que a energia elétrica adquirida será consumida no estabelecimento adquirente, razão pela qual exige o recolhimento do ICMS quando da entrada no estabelecimento.

Alega, no entanto, que não houve o consumo da integralidade da energia elétrica adquirida pela Impugnante. Afirmar que o excedente da energia elétrica entrada no estabelecimento da Impugnante foi objeto de cessão interestadual, de modo que não poderia se exigir o ICMS sobre tal parcela.

Aduz que em demonstração de sua boa-fé, reconhece que as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores de energia elétrica foram emitidas com o CFOP nº 6.252 (venda de energia elétrica para estabelecimento industrial), e que tal fato justifica a presunção adotada pela fiscalização estadual de que a totalidade da energia elétrica adquirida seria utilizada no processo industrial da empresa (consumo) e, portanto, seria devido o ICMS sobre a totalidade da energia quando da entrada no estabelecimento da Impugnante.

Destaca que, com exceção da energia elétrica adquirida com lastro na NF nº 3.990, não houve o

consumo integral da energia elétrica adquirida em operação interestadual, mas, em realidade, operou-se a consequente comercialização do excedente que não foi consumido, razão pela qual considera não haver incidência do ICMS, a teor do art. 3º, III, da LC 87/96 e do art. 3º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Pontua que a fiscalização verificou que houve a comercialização do excedente de energia elétrica, tanto que o lançamento de ofício foi realizado somente em relação a tais parcelas.

Considera que o auto de infração foi lavrado sobre premissa que não está em harmonia com a realidade das operações levadas a efeito pela Impugnante, uma vez que o excedente de energia elétrica foi objeto de comercialização para empresas localizadas em outros Estados da federação, entendendo que deve ser aplicada a regra do art. 155, § 2º, X, 'b', da Constituição Federal de 1988, regulamentada pelo art. 3º, III, da LC 87/96 e, em nível estadual, repisada no art. 3º, III, da Lei Estadual nº 7.014/1996, as quais foram editadas justamente com o objetivo de favorecer o Estado onde ocorrerá o efetivo consumo da energia elétrica.

Transcreve voto do Min. Ilmar Galvão e de Sepúlveda Pertence no RE 198088, dizendo que interpretando esta disposição constitucional, o Supremo Tribunal Federal (STF) determinou que a não-incidência tem como objetivo favorecer o Estado de destino, de forma que a tributação sobre as operações interestaduais com petróleo, lubrificantes e energia elétrica estivessem dentro da competência tributária dos Estados destinatários de tais mercadorias.

Enfatiza que as decisões do STF são muito claras no sentido de que a competência para tributar é do Estado de destino, onde estiver localizado o consumidor final da energia elétrica.

Cita também a LC 87/96 ressaltando ser no sentido de que a não incidência do ICMS nas operações interestaduais terá aplicação quando a própria mercadoria for destinada à industrialização ou à comercialização.

Entende que a regra do inciso III do parágrafo 1º do artigo 2º da LC nº 87/96 tem de ser interpretada em conjunto com o que dispõe o artigo 3º, III, da mesma LC, de modo que a incidência sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento da Impugnante esteja adstrita a parcela da energia elétrica efetivamente consumida no seu estabelecimento.

Transcreve ensinamentos de Antonio Ganim, decisão do TJ-BA, bem como ementas desse Conselho, dizendo que o mesmo já decidiu que o ICMS incide apenas se restar comprovado que houve o consumo da energia elétrica pelo estabelecimento.

Destaca que os registros referentes às operações com energia elétrica somente ocorrem após o seu consumo, e que consoante o art. 117 do RICMS/BA, a nota fiscal relativa ao fornecimento deve ser emitida considerando o consumo mensal apurado. Acrescenta que no mesmo sentido, o art. 401 do mesmo RICMS/BA, dispõe que a nota fiscal para recolhimento do ICMS pelo consumidor livre que adquiriu energia interestadual destinada ao seu consumo, será emitida até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações.

Neste diapasão, explica que no momento da emissão dos documentos fiscais e recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia destinada à industrialização, os agentes (fornecedor e consumidor) já conhecem o montante efetivamente consumido e aquele que foi cedido a terceiros por meio da Cessão de Montantes.

Por tudo isso afirma ser aplicável o inciso III do artigo 2º da Lei Estadual nº 7.014/96, segundo o qual não há incidência do ICMS nas entradas de energia elétrica no estabelecimento da Impugnante relativamente à parcela da energia cedida (revendida).

Argumenta que do mesmo modo, uma vez que a empresa cedeu as sobras de energia elétrica para outras empresas localizadas em outros Estados da federação, é evidente que as vendas do excedente de energia elétrica se enquadram no conceito de operação interestadual de comercialização de energia elétrica, portanto, fora do campo de incidência do ICMS, nos termos do inciso III do artigo 3º da Lei Estadual nº 7.014/96

Como forma de comprovar as vendas mencionadas, requer o cotejo das notas fiscais de aquisição de energia elétrica (doc. 06) com as notas fiscais de cessão (doc. 05), para comprovar que houve a comercialização do excedente de energia elétrica, proveniente de Contrato Bilateral, cuja quantidade (em MWh) que não foi integralmente consumida no estabelecimento da Impugnante.

Assinala que para permitir a fácil compreensão da realidade fática evidenciada nesta Impugnação, anexa os relatórios da CCEE, dizendo comprovar as alienações dos excedentes de energia elétrica para terceiros localizados em outras unidades da Federação (doc. 07).

Passa a seguir a trazer alguns exemplos, colacionando na defesa as notas fiscais abaixo mencionadas:

No mês de março de 2016, diz que conforme extrato do relatório da CCEE com o detalhamento do consumo de energia, adquiriu 29.760,00 MWh do vendedor BTG Pactual, sendo realizadas vendas de 1.488,00 MWh para a Itarema III, localizada no Rio de Janeiro (conforme nota fiscal nº 22717) e de 3.720,00 MWh para o BTG Pactual em SP (conforme nota fiscal 22767);

Em abril de 2016 diz ter adquirido 28.800 MWh por meio do NF 25.446, e que a operação subsequente é a venda da mesma quantidade de energia elétrica em maio de 2016, registrada através da NF de Saída nº 23.069;

Em maio de 2016, diz que a aquisição foi de 29.760,00 MWh do BTG Pactual, com existência de um excedente de energia elétrica de 4.261,84 MWh;

Na competência de junho de 2016, diz que adquiriu 28.800,00 MWh do vendedor BTG Pactual, sendo realizada venda de 4.320,00 MWh para o BTG Pactual em São Paulo (conforme nota fiscal 23.847);

Na competência de julho de 2016, diz que a aquisição foi de 29.760,00 MWh do BTG Pactual, e que revendeu 14.880,00 MWh para o próprio fornecedor em SP, mediante a emissão da nota fiscal 24.276;

No mês de agosto de 2016, afirma que adquiriu 29.760,00 MWh do BTG Pactual e revendeu, no mesmo mês, 14.880,00 MWh para o BTG Pactual em SP (notas fiscais 24.843 e 24.844) e 11.160,00 MWh para a Statkraft, localizada em Santa Catarina (nota fiscal 24.845);

No mês de setembro de 2016, aduz que as vendas das sobras de energia elétrica foram de 3.600,00 MWh para o BTG Pactual em São Paulo (nota fiscal 25.298), 18.000 MWh para a Statkraft em Santa Catarina (notas fiscais 25.300, 25.301 e 25.302) e, ainda, 3.600,00 MWh para a Nova Energia (nota fiscal 25.319);

No mês de outubro de 2016, aponta que adquiriu 29.720,00 MWh do BTG Pactual e acabou cedendo uma sobra de 3.715,00 MWh para a Statkraft em Santa Catarina (nota fiscal 25.754);

Já no mês de dezembro de 2016, alega que as cessões das sobras de energia elétrica foram nos montantes de 5.952,00 MWh para a Statkraft em SC (nota fiscal 26.849) e 2.232,00 MWh para o BTG Pactual em SP (nota fiscal 26.850);

No mês de janeiro de 2017, afirma que o extrato do relatório da CCEE indica uma série de operações (doc. 07) com a compra de 29.760,00 MWh do BTG Pactual e a venda de 5.952,00 MWh para o mesmo BTG Pactual em SP (nota fiscal 27.303) e de 8.184,00 MWh para a Statkraft em SC (nota fiscal 27.304);

No mês de fevereiro de 2017, assinala que o extrato do relatório emitido pela CCEE (doc. 07) indica a aquisição de 26.920,00 MWh do BTG Pactual, bem como a venda de sobras de energia elétrica nos montantes de 2.692,00 MWh para o BTG Pactual (notas fiscais 27.700 e 27.702), 5.384,00 MWh para a Statkraft (nota fiscal 27.699) e de 1.346,00 MWh para a Nova Energia em São Paulo (nota fiscal 27.701);

Em relação ao mês de março de 2017, aduz que o extrato do relatório da CCEE indica a aquisição de 29.760,00 MWh do BTG Pactual e a venda de sobras nos montantes de 2.976,00 para o BTG Pactual (nota fiscal 28.165), 2.232,00 MWh para a Statkraft (nota fiscal 28.164) e de 8.184,00 MWh

para a Nova Energia em SP (notas fiscais 28.166 e 28.168);

No mês de junho de 2017, argumenta que o extrato do relatório de consumo da CCEE (doc. 07) indica a aquisição de 28.800,00 MWh do BTG Pactual, bem como a venda de sobras nos montantes de 10.800,00 MWh para o próprio BTG Pactual (nota fiscal 29.276 para 5.760,00 MWh e nota fiscal 29.277 para 5.040,00 MWh) e de 5.760,00 MWh para a Nova Energia (nota fiscal 29.688 para 3.600,00 MWh e nota fiscal 29.689 para 2.160,00 MWh);

Quanto ao mês de julho de 2017, diz que houve uma única cessão de sobra de energia elétrica mediante contrato bilateral conforme extrato do relatório de consumo da CCEE (doc. 07).

Afirma que situações semelhantes as acima relatadas ocorreram em quase todos os meses que foram objeto da autuação fiscal em questão, razão pela qual entende ser necessária a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização retorne ao estabelecimento da Impugnante para analisar os documentos e solicitar esclarecimentos, de modo a cancelar o lançamento tributário na medida em que o excedente de energia elétrica foi revendido para terceiros em outros Estados da federação.

Cita o Decreto Estadual nº 7.629/99, que traz as previsões acerca da realização de diligências, acrescentando que se justifica em razão do elevado volume de notas fiscais de entrada e saída envolvendo a matéria objeto da autuação fiscal em tela.

Menciona o princípio da verdade material e traz ensinamentos do Prof. Celso Antônio Bandeira De Mello e de Hely Lopes Meirelles, visando amparar seu argumento, enfatizando que o CONSEF não deve se restringir ao CFOP das notas de aquisição de energia elétrica pela Impugnante, mas, deve analisar todos os fatos e elementos materiais, ainda que por amostragem, que evidenciam que não houve o consumo integral da energia elétrica adquirida.

Ao final, apresenta os seguintes pedidos:

- (i) *em benefício da legalidade da atuação da administração tributária, determinar a conversão do julgamento em diligência, de modo que a fiscalização estadual possa verificar, inclusive com solicitação de documentação adicional se assim entender, que o excedente de energia foi objeto de operação de comercialização interestadual feita pela Impugnante, o que afasta a incidência do ICMS a teor do art. 2º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96; e*
- (ii) *ainda que não seja determinada a conversão do julgamento em diligência, que seja integralmente cancelada a autuação fiscal em comento, posto que a presunção baseada no CFOP informado nas notas fiscais de aquisição de energia se mostra falha e descasada da realidade fática, tendo em vista que não houve o consumo de toda a energia elétrica adquirida, sendo certo que o excedente foi objeto de operação de cessão interestadual feita pela Impugnante, o que afasta a incidência do ICMS a teor do art. 2º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96.*

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 127 a 130, dizendo que o contribuinte baseia sua Defesa entendendo que não incide o ICMS sobre a energia elétrica não consumida, ou seja, referente às parcelas excedentes, presumindo que o Fisco, baseado no CFOP 6.252- Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial, concluiu que toda energia elétrica contratada, foi efetivamente consumida.

Todavia, afirmam que tais premissas da Defesa, não ocorreram.

Assinalam que a fiscalização não está acusando o contribuinte de ter consumido toda a energia, nem tão pouco, contestando que não houve a revenda das parcelas de E.E. não consumidas.

Asseveram que a legislação do ICMS, determina que se pague o imposto, na entrada, sobre o total da E.E. contratada, representadas pela NFs elencadas, na planilha analítica, fl. 20, independentemente se esta energia foi consumida integralmente ou não.

Acrescentam que a revenda da parte não consumida, já é outro momento, ou seja, outro fato gerador.

Aduzem que na legislação do ICMS, não existe a previsão legal de isentar o Contribuinte pela parcela não consumida, e revendida posteriormente.

Explicam que o legislador determinou de forma clara e inequívoca, que o ICMS que incide sobre a energia elétrica, nas entradas interestaduais, deve ser pago integralmente sobre o total contratado, pois, esta questão do não consumo integral, em se tratando de E.E., é de difícil controle para a fiscalização, pela própria natureza intrínseca de suas propriedades, por exemplo, de ser intangível, tornando complexo o seu controle em termos quantitativos.

Em seguida, transcrevem o artigo 400, § 1º e § 2º, do RICMS/12; os artigos 4º, VIII, 5º § 1º, IV, e 17, § 1º, I e II, da Lei 7.014/96; e Cláusula 1ª, II, § 1º, do Convênio ICMS 77/2011, asseverando que o lançamento “ ex-ofício” foi realizado estritamente e fundamentado na legislação, em função do procedimento irregular do contribuinte, de não pagar o ICMS incidente sobre as parcelas de E.E. não consumidas, em operações interestaduais decorrentes de entradas.

Acrescentam que além da legislação supra citada, existe o Parecer nº 10.149/2017 da DITRI, determinando que se pague, na entrada, toda energia adquirida de outros estados da federação, mesmo que não seja consumida integralmente pelo Contribuinte.

Lembram que com relação à NF 3990, constante da planilha analítica da fiscalização, fl. 20, a própria defesa reconhece que houve o consumo integral pelo contribuinte da E.E., gerando um ICMS a pagar com data de vencimento em 31/10/2017, no valor de R\$ 106.501,84.

Ressalvam que na planilha analítica que elaboraram (fl. 20), na observação - item 3, já fizeram alusão a este fato.

Quanto à solicitação de Diligência, consideram descabida, pontuando que a fiscalização, em nenhum momento, afirmou que o Contribuinte consumiu no seu processo industrial, esta parcela excedente de energia que foi posteriormente revendida.

Ratificam que a legislação do ICMS, determina que se pague o imposto, na entrada, sobre o total da Energia Elétrica contratada, independentemente se esta energia foi consumida integralmente ou não.

Ao final, mantém na íntegra o Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, visando a apresentação de maiores subsídios que permitam a melhor análise da infração imputada ao autuado, esta JJF deliberou (fl. 137) que o presente processo fosse convertido em diligência à IFEP INDÚSTRIA, para serem adotados os seguintes procedimentos:

- 1- Intimar o autuado para apresentar todos os documentos fiscais de revenda de energia elétrica, do período em exame;
- 2 - Com base em tais documentos, os prepostos fiscais devem elaborar novo demonstrativo, totalizando, mês a mês, o valor da operação de aquisição menos o valor de revenda, de modo a evidenciar a apuração do imposto devido de acordo com a energia elétrica efetivamente consumida no estabelecimento, discriminando todos os documentos que serviram para elaboração do referido demonstrativo;
- 3 – Fornecer ao autuado, mídia constando o demonstrativo porventura elaborado, cientificando-lhe do prazo de 10 (dez) dias para que possa se manifestar, caso queira.

Em atendimento a diligência requisitada, os autuantes informaram, às fls. 140/141, que a Energia Elétrica efetivamente consumida expressa em Reais, mês a mês pelo Contribuinte, já havia sido verificada na auditoria realizada.

Citam que foi, inclusive, uma das primeiras preocupações da fiscalização, haja visto, que a Empresa não havia pago todo o ICMS devido incidente sobre a entrada interestadual de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida em ambiente de Contratação Livre.

Explicam que com base em todas as notas fiscais de aquisição da energia elétrica do período, cotejaram com os recolhimentos da Empresa, abatendo os valores já recolhidos, chegando a diferença não recolhida do ICMS devido.

Reiteram que durante a Auditoria já haviam pensado também da forma requisitada pela 1ª Junta,

que é o valor de operação de aquisição menos o valor da revenda para se chegar ao valor efetivamente consumido de energia elétrica, porém ressaltam que não achariam um resultado tão preciso, visto que, no valor de revenda, possivelmente, está sendo incluso o percentual de lucro e outras parcelas.

Lembram também que a fundamentação da autuação é reforçada pela orientação da DITRI - Diretoria de Tributação, através do Parecer nº 10.149/2017, no sentido de que se pague o ICMS, na entrada, de toda energia elétrica adquirida de outros estados da federação, mesmo que não seja consumida integralmente pelo Contribuinte.

Enfatizam que a revenda já é outro fato gerador, independente da operação da entrada (aquisição).

Dizem que outro fato importante que deve ser mencionado, é que, na sua Informação Fiscal, foi informado o seguinte: *“Quanto a solicitação da possível Diligência, é descabida, tendo em vista que esta fiscalização, em nenhum momento, afirmou que o Contribuinte consumiu no seu processo industrial, esta parcela excedente de energia que foi posteriormente revendida”*.

Consideram ter ficado patente a convicção de que fizeram o correto para se chegar aos legítimos valores devidos da parte ainda não paga, pelo Contribuinte, concernente ao ICMS devido incidente sobre a entrada interestadual de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida em ambiente de Contratação Livre.

Ratificam que para se chegar ao valor efetivamente consumida de energia elétrica na Empresa, não poderiam utilizar a fórmula: valor de operação de aquisição menos o valor da revenda, pois no valor de revenda existe, possivelmente, além do valor de aquisição desta energia, mais outras parcelas, como o percentual de lucro etc.

Quanto ao ICMS devido incidente sobre a energia elétrica consumida, frisam mais uma vez que foi verificado que o contribuinte recolheu o imposto corretamente, exceto pela nota fiscal nº 3990, com Data de Operação (ou data da ocorrência) em 31/08/2017 e vencimento em 31/10/2017, que o contribuinte consumiu integralmente toda energia elétrica desta aquisição, gerando ICMS não pago, no valor histórico de R\$ 106.501,84, tudo isto já registrado na planilha analítica de título (fl. 20), com observação – item 3: *“Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada interestadual de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida em ambiente de Contratação Livre”*. Salientam que a citada planilha foi entregue ao contribuinte conjuntamente com o Auto de Infração.

Por fim, registram que como não houve elaboração de novo demonstrativo e nenhum novo dado ou documento foi incluído ou anexado, visto que tudo já consta no processo, não há necessidade de cientificar a Empresa do conteúdo da diligência.

Presente na Sessão Virtual de Julgamento, o advogado do autuado, Sr. Renato Lopes Rocha, OAB/RJ nº 145.042.

VOTO

Inicialmente, apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Quanto ao pedido de perícia/diligência, as manifestações recíprocas das partes, contribuíram para elucidar os pontos controvertidos, inclusive corroborada pela segunda informação fiscal prestada pelos autuantes, suprimindo, dessa forma, a necessidade de qualquer providência adicional nesse

sentido.

Ademais, não houve por parte do autuado qualquer questionamento envolvendo a formação da base de cálculo ou a existência de qualquer equívoco por parte dos autuantes, que repercutisse na fixação do valor exigido. A discussão reside apenas em se definir se a tributação incide sobre o total das aquisições de energia elétrica que foi adquirida, ou apenas sobre a parcela que foi considerada como consumida, com exclusão da quantidade indicada como excedente.

Destarte, salientando as disposições contidas no art. 147, inciso I, “a” e II, “b”, do RPAF/99, considero que os elementos contidos nos autos, são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No mérito, o presente lançamento de ofício refere-se à exigência de imposto, acusando falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento autuado, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmada em ambiente de Contratação Livre - ACL, omitindo-se do pagamento do imposto.

O impugnante, em sede de defesa, refutou a acusação fiscal, alegando, em resumo, que não houve o consumo da integralidade da energia elétrica adquirida. Afirmou que o excedente da mesma foi objeto de cessão interestadual, de modo que não poderia se exigir o ICMS sobre tal parcela.

Trouxe documentos fiscais para amparar sua argumentação, e acrescentou que o fato das Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores de energia elétrica terem sido emitido com o CFOP nº 6.252 (venda de energia elétrica para estabelecimento industrial), não justifica a presunção adotada pela fiscalização estadual de que a totalidade da energia elétrica adquirida seria utilizada no processo industrial da empresa (consumo).

Reconheceu apenas a falta de recolhimento, relativo à energia elétrica adquirida e totalmente consumida com lastro na NF nº 3.990, de agosto/2017, cujo ICMS devido e exigido é no valor de R\$106.501,84.

Os autuantes, por outro lado, entendem que a legislação do ICMS, determina que se pague o imposto, na entrada, sobre o total da energia elétrica contratada, representadas pelas notas fiscais elencadas, na planilha analítica, fl. 20, independentemente se esta energia foi consumida integralmente ou não. Dizem que a revenda da parte não consumida, já é outro momento, ou seja, outro fato gerador.

Portanto, conforme já acima exposto, o cerne da questão reside apenas em se definir se a tributação incide sobre o total das aquisições de energia elétrica que foi adquirida, ou apenas sobre a parcela que foi efetivamente consumida, com exclusão da quantidade indicada como excedente, que foi revendida.

Neste contexto, a Lei de regência nacional do ICMS (LC nº 87/96), prescreve em seu art. 2º, § 1º, III, o seguinte:

§ 1º O imposto incide também:

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Essa mesma Lei, em seu art. 12, inc. XII, com a redação dada pela LC 102, de 11.7.2000, traz a seguinte orientação quanto à ocorrência do fato gerador do ICMS, na entrada de “energia elétrica” oriunda de outro Estado da Federação:

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

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Grifos acrescentados)

Destarte, a questão que se sobrepõe nos autos, diz respeito à extensão do conceito de “comercialização” e “industrialização” referido nos dispositivos acima. Os Estados, incluindo aqui especificamente o Estado da Bahia, entendem que a exclusão de incidência do imposto determinada sobre “energia elétrica”, compreende apenas as entradas interestaduais destinadas à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica adquirida, e não àquelas destinadas à industrialização de outros produtos.

O termo comercialização deriva do conceito latim *commercium*, e refere-se à negociação que tem lugar na hora de comprar ou vender gêneros/bens e mercadorias, por sua vez, o entendimento do termo industrialização, pode ser retirado da interpretação literal do parágrafo único, do art. 46 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual, para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), “*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo*”.

Extrai-se desses conceitos, que somente se pode considerar a entrada de energia no território deste Estado imune de incidência do ICMS (art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96), a destinada à comercialização, isto é, à (re)venda da energia adquirida, que é o caso em tela, e a entrada de energia destinada à “industrialização” da própria energia, isto é, a energia elétrica que seja submetida a alguma operação que lhe modifique a própria natureza ou finalidade; ou ainda, aquela que aperfeiçoe a própria energia para (re)venda.

Por conseguinte, as operações em que a “energia elétrica” seja destinada a emprego em processo industrial de outros produtos, e não dela própria, que não é objeto da presente autuação, nem tampouco de controvérsia entre as partes, não são consideradas imunes pela LC nº 87/96, na forma do art. 2º, § 1º, inc. III, em relação às entradas decorrentes de operações interestaduais. Este é o entendimento que vem prevalecendo nas decisões deste Conselho de Fazenda Estadual.

Aliás, em que pese não seja um entendimento uniforme no âmbito nacional, em decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dado a ajuizamentos de algumas decisões administrativas estaduais desfavoráveis ao Contribuinte do ICMS em relação a essa matéria, a 1ª turma do STJ, através do Recurso Especial 1.340.323/RS, de 6/8/2013, (Relator Ministro Ari Pargendler), entendeu que os Fiscos Estaduais podem exigir o ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica quando o adquirente utiliza a energia para consumo em processo de industrialização e comercialização de produto que não seja a própria energia. Nessa mesma linha, há o precedente do Supremo Tribunal Federal (STF), através do Recurso Especial nº 198.088/SP, DJ de 05.09.2003, relator o Ministro Ilmar Galvão.

Na realidade, o que se interpreta das disposições da Lei de regência nacional do ICMS (LC nº 87/96, art. 2º, § 1º, III; c/c art.12, inc. XII), acima destacados, é de que a entrada de energia elétrica oriunda de outras Unidades da Federação, não tem incidência do ICMS por ocasião da entrada, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica; e não àquelas operações destinadas ao consumo do estabelecimento com fulcro à industrialização de outros produtos.

Em relação aos termos da defesa, quanto à incidência do ICMS sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL, estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, relativo as notas fiscais constantes do demonstrativo de débito de fls. 20 dos autos, não há discordância em relação a incidência do imposto relativa a energia consumida em seu processo industrial, que, também, não é objeto de autuação.

Entretanto, a discordância é sobre a acusação de que teria o Contribuinte autuado, deixado de recolher, em sua totalidade, o ICMS incidente sobre as entradas de energia elétrica no seu estabelecimento, em que o sujeito passivo demonstra que não houve o consumo integral da energia elétrica adquirida em seu processo industrial, o que é, inclusive, atestado pelos autuantes.

Dessa forma, o excedente da energia elétrica não consumido no estabelecimento do Contribuinte

Autuado, foi objeto de cessão interestadual, conforme comprova a documentação acostada aos autos, de modo que, de fato, como arguido pela defesa, não poderia se exigir o ICMS sobre tais operações por não haver incidência do ICMS, a teor do art. 3º, III; e art. 12º, inc. XII, da LC 87/96, acima exaustivamente recorrido, e agora, o art. 3º, III, da Lei Estadual nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, veja-se:

*“Art. 3º O imposto **não** incide sobre:*

*III - **operações interestaduais** relativas a **energia elétrica**, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, **quando destinados a comercialização**, industrialização, produção, geração ou extração;” (Grifos acrescidos)*

Pontua o sujeito passivo, que a Fiscalização verificou que houve a comercialização do excedente de energia elétrica, tanto que o lançamento de ofício foi realizado somente em relação a tais parcelas, com exceção da NF nº 3990, de agosto de 2017, cuja energia adquirida foi totalmente consumida, e cuja falta de pagamento foi objeto de reconhecimento por parte do sujeito passivo.

Vejo, portanto, que o Auto de Infração em lide, com exceção da exigência relativa à NF acima citada, foi lavrado, de fato, sobre premissa que não está em harmonia com a realidade das operações levadas a efeito, uma vez que o excedente de energia elétrica foi objeto de comercialização para empresas localizadas em outros Estados da Federação, de forma que se deve aplicar a regra do art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal de 1988, regulamentada pelo art. 3º, III, da LC 87/96 e, em nível estadual, recepcionada pelo o art. 3º, III, da Lei Estadual nº 7.014/1996, as quais foram editadas justamente com o objetivo de favorecer o Estado onde ocorrerá o efetivo consumo da energia elétrica, ou seja, cumprir o ditame constitucional do direito ao ICMS incidente sobre operação com energia elétrica, isto é, na unidade Federação que de fato haja o consumo da energia elétrica.

É o que se observa do art. 155, § 2º, X, “b, da CF/88, abaixo destacado:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

*X - **não incidirá:***

*b) **sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;** (Grifos acrescidos)*

Deve-se salientar, também, o que dispõe o art. 332, XVI, do RICMS/2012:

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

*XVI - **tratando-se de energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da entrada da energia elétrica no estabelecimento do adquirente, inclusive em relação ao imposto devido pela conexão e uso do sistema de transmissão;***

Ou seja, o prazo concedido para o recolhimento do imposto relativo à energia elétrica entrada no estabelecimento, é dilatado, sobretudo para possibilitar a aferição do que foi efetivamente consumido.

Por fim, apesar de ainda não fazer vinculação ao nosso posicionamento, vale registrar que o STF, em recente decisão no RE 593824 SC, fixou a seguinte tese, com repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo-se apenas a exigência relativa à competência de agosto de 2017, (NF nº 3990), no valor de R\$106.501,84, cuja

energia adquirida foi totalmente consumida, e o imposto não foi recolhido, sendo objeto de reconhecimento pelo próprio sujeito passivo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206854.0002/19-4**, lavrado contra **DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$106.501,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR