

**PROCESSO** - A. I. Nº 206854.0002/19-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0147-01/20VD  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/05/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0088-11/21-VD

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em decorrência da decisão de piso que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, o qual 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.*

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal:

### 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 acrescidos)*

*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”.*

*Extraí-se desses conceitos, que somente se pode considerar a entrada de energia no território deste Estado*

*immune 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 exhaustivamente discorrido, 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 acrescentados)*

*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.*

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, a referida Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, em relação à desoneração ocorrida no voto condutor.

O cerne da questão, gira em torno da incidência do ICMS sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento do autuado, 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 às notas fiscais constantes do demonstrativo de débito, de fl. 20 dos autos, inexistindo discordância em relação à incidência do imposto relativa à energia consumida em seu processo industrial, que não é objeto de autuação.

A discordância nos autos, como bem explicitou o julgador de piso, diz respeito à acusação de que teria o autuado deixado de recolher, em sua totalidade, o ICMS incidente sobre as entradas de energia elétrica no seu estabelecimento, demonstrando o contribuinte, que não houve o consumo integral da energia elétrica adquirida em seu processo industrial, o que é, inclusive, atestado pelos autuantes.

Explica ainda o julgador de piso, que o excedente da energia elétrica não-consumido no estabelecimento do Autuado, foi objeto de cessão interestadual, conforme comprova a documentação acostada aos autos, de modo que, de fato, não poderia se exigir o ICMS sobre tais operações, por não haver incidência do ICMS, de acordo com o art. 3º, III; e art. 12º, inc. XII da LC 87/96, acima exaustivamente discorrido, 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 acrescentados)*

A própria fiscalização verificou que houve a devida comercialização do excedente de energia elétrica, tanto que o lançamento de ofício foi realizado somente em relação a tais parcelas, com

exceção da Nota Fiscal 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.

Assim, a Junta de Julgamento Fiscal manteve na autuação tão somente a competência de agosto de 2017, (Nota Fiscal nº 3990), no valor de R\$106.501,84.

Compulsando a autuação, vislumbro o acerto da revisão dos valores realizados, por ser de lúdima justiça fiscal e estar condizente com a verdade material dos fatos, razão pela qual, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou **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 recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$106.501,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS