

PROCESSO - A. I. Nº 217359.0015/21-7
RECORRENTE - FOSNOR FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0073-01/22-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/12/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0330-11/22-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL POR CONSUMIDOR FINAL. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. O autuado é o responsável pelo pagamento do imposto nas aquisições interestaduais de energia elétrica para consumo no seu estabelecimento. Eventual direito a parte dos créditos fiscais nas aquisições, não afastam o cumprimento da obrigação tributária. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0073-01/22-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 26/08/2021 no valor histórico de R\$1.513.012,79, abordando a seguinte infração:

Infração 01 – 002.001.024 – 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.

O Estabelecimento adquiriu energia elétrica em outra unidade da federação em ambiente de contratação livre, nos termos definidos nos artigos 400/403, 332, Inciso XVI e 268, Inciso XVII, omitindo-se o pagamento do ICMS incidente sobre tais operações. Integra o lançamento o demonstrativo Anexo , que evidencia o cálculo analítico do débito por operação de entrada.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa e dos acréscimos moratórios aplicados no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nem a negativa da aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Rejeito a arguição de nulidade do auto de infração sob o pretexto de que teve seu direito ao contraditório e à ampla defesa cerceado, em razão de não ter sido lhe oportunizado fazer contestações durante o curso da ação fiscal. O art. 26 do RPAF admite que o procedimento fiscal se inicie com a emissão do auto de infração, não havendo qualquer obrigação de interlocução com o contribuinte durante o curso da ação fiscal que lhe deu suporte. Em cumprimento ao disposto no art. 123 do RPAF, ao autuado foi assegurado o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação, ocorrida em 07/09/2021, conforme documento à fl. 12.

O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS decorrente da aquisição interestadual de energia elétrica pelo autuado, em ambiente de contratação livre. O autuado possui a atividade de fabricação de fertilizantes e utiliza a maior parte da energia em seu processo industrial. O cálculo do imposto devido tomou por base os valores constantes nas notas fiscais de aquisição, conforme relação constante nos demonstrativos das fls.

07 a 10.

O inciso III do art. 2º da Lei nº 7.014/96, estabelece que o ICMS incide sobre a entrada, no território deste Estado, de energia elétrica oriunda de outra Unidade da Federação, quando não destinada à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, em consonância com o disposto no inciso III do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96. O inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014/96, estabelece ainda, que é contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica que adquire de outra Unidade da Federação energia elétrica, quando não destinada à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, também em consonância com o inciso IV do parágrafo único do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, cumpre destacar que a imunidade aventada pelo autuado, prevista na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, nas operações interestaduais com energia elétrica não se aplica ao presente caso, pois o que se está exigindo aqui é o ICMS incidente sobre a entrada interestadual da energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cujo crédito tributário cabe ao Estado onde estiver localizado o adquirente, conforme previsto no inciso III do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, e no inciso III do art. 2º da Lei nº 7.014/96.

Discordo da argumentação do autuado, de que por exercer atividade industrial estaria alcançado pela exceção estabelecida no inciso III do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, e no inciso III do art. 2º da Lei nº 7.014/96, que lhe excluiria da obrigação tributária nela prevista. É entendimento pacífico neste CONSEF, que a exceção da incidência na entrada interestadual de energia quando destinado à comercialização ou à industrialização, se refere à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, não se aplicando quando o destinatário utiliza a energia elétrica no processo fabril de outras mercadorias. Como exemplo, segue excertos do voto constante no Acórdão CJF nº 0007-11/20 que tratou deste assunto:

Em verdade, a energia elétrica é submetida a um fenômeno físico de “consumo”, que culmina com o seu desaparecimento. Só é admissível falar-se em industrialização da energia quando se está tratando de estabelecimento gerador de energia elétrica. Da mesma forma, só se admite falar em comercialização da eletricidade quando o estabelecimento é uma transmissora ou distribuidora de energia elétrica. Essa foi a intenção do legislador complementar, ao editar a regra de imunidade retrocitada. Este, igualmente, é o entendimento compartilhado pelas administrações tributárias estaduais, conforme se pode constatar pela leitura da Decisão Normativa CAT nº 3, editada pelo Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, publicada no DOE-SP de 25/02/2005. Tal ato foi expedido em resposta a consulta formulada por empresa do ramo metalúrgico, que questionava acerca da incidência do ICMS em fornecimento interestadual de energia destinada ao estabelecimento fabril consulente.

...

Determinam os arts. 2º, § 1º, III, e 12, XII, da Lei Complementar nº 87/96, que há incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, e ocorrendo o fato gerador do imposto nesse momento de sua entrada no Estado. O que se compreende dessa norma é que apenas não sofrem tributação as entradas interestaduais de energia elétrica – portanto, operações realizadas por pessoas localizadas no território da unidade da Federação onde se dá a entrada - que, no momento da entrada interestadual, sejam direcionadas para a industrialização ou a comercialização da própria energia elétrica, quais sejam, operações das quais resulte a continuação do ciclo da energia elétrica rumo ao consumo.

O presente auto de infração não discute o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de energia elétrica utilizada no processo industrial do autuado. Assim, o laudo técnico apresentado, indicando o percentual de sua utilização no processo fabril, em nada serve para o presente deslinde da questão. Também não tem cabimento alegar que eventual direito ao crédito do ICMS cobrado nas entradas de energia elétrica implicaria em falta de prejuízo ao Erário. O direito ao crédito de parte das aquisições de energia, já que o laudo técnico comprova que parte da energia não foi destinada ao processo industrial, não exime o autuado do pagamento da obrigação tributária.

O cálculo do imposto tomou por base as notas fiscais emitidas pelos remetentes, conforme estabelece o art. 400 do RICMS. A discussão trazida aos autos, de que o imposto somente deve incidir sobre a energia efetivamente consumida e não a contratada, não é suficiente para afastar a presente exigência fiscal. O autuado não trouxe qualquer documentação comprobatória de que a energia contratada não foi consumida em seu estabelecimento. A energia contratada visa garantir um consumo mínimo esperado no estabelecimento, de forma a atender as demandas de sua atividade. O autuado trouxe uma discussão teórica que não se aplica ao presente caso, pois não comprovou que o seu consumo teria sido inferior à quantidade contratada.

Desta forma, considerando todas as abordagens trazidas neste voto, fica indeferida a diligência requerida para apurar a não-incidência do imposto nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, e para certificação da utilização da energia elétrica na hipótese de não-incidência do ICMS, bem como a perícia para verificar se foi utilizado o valor contratado como base de cálculo do ICMS.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, aponta a nulidade do processo administrativo porque não lhe foi oportunizada a ampla dilação probatória quando da apuração dos fatos geradores pelo autuante o que impossibilitou que prestasse esclarecimentos sobre os fatos que deram origem à autuação o que lhe permitiria verificar que a energia elétrica adquirida pela recorrente é quase integralmente utilizada na industrialização dos produtos que fabrica (91,5% conforme parecer técnico que apresenta), o que lhe afasta da tributação do ICMS pelo Estado da Bahia (destino da operação), conforme artigo 3º, inciso III da LC 87/96 e artigo 3º, inciso III da Lei Estadual nº 7.014/96.

No mérito, defende a não incidência do ICMS nas aquisições de energia elétrica destinadas à industrialização, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88, artigo 3º, inciso III da LC nº 87/96 e artigo 3º, inciso III da Lei Estadual nº 7.014/96, enquanto o acórdão recorrido entendeu que sua atividade não corresponde à comercialização ou industrialização da própria energia elétrica, de modo que não teria direito à não incidência mencionada.

Sustenta que esta não incidência não está restrita aos processos de comercialização e industrialização da própria energia elétrica, bastando apenas que seja utilizada em processo de industrialização, não havendo dúvidas de que a recorrente a utiliza como insumo na fabricação das mercadorias que comercializa.

Aponta que a legislação afasta a incidência do ICMS das operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização, tendo o acórdão recorrido partido da equivocada premissa de que o art. 400 do RICMS/BA indica o “consumidor da energia elétrica” como responsável pelo pagamento do tributo, para fundamentar o que foi decidido, tratando a mesma como consumidora final sem considerar que a energia elétrica é utilizada como insumo em seu processo industrial.

Sustenta que a Lei não restringe, não especifica e não limita qual processo industrial está abarcado pela não-incidência do ICMS, citando doutrina neste sentido, e que mesmo a interpretação literal das normas pertinentes leva à conclusão de que as operações destinadas a qualquer processo industrial está abarcada pela não incidência, já que o que se pretendeu foi garantir que a energia elétrica seja tributada pelo ICMS incidente nos ciclos produtivo e comercial que ocorrem no Estado de destino, após a operação interestadual sujeita à não-incidência, conforme interpretação do STF no RE 198.988.

Explica que isso não significa dizer que a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento está sujeita à incidência do ICMS porque essa interpretação contraria a literalidade do dispositivo legal, reproduzindo trecho de estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Direito e Energia.

Ressalta que essa energia utilizada como insumo do seu processo produtivo terá o custo embutido no preço final do produto cuja saída, interna ou interestadual, está sujeita ao recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, tendo demonstrado que adquire a energia em ambiente de contratação livre, a utiliza como insumo e, posteriormente, revende os bens produzidos a terceiros, recolhendo o ICMS na saída.

Defende não ser a consumidora final da energia elétrica que adquire, a qual utiliza na sua produção, conforme laudo técnico que apresentou e comprova que 91,5% da energia que adquire é utilizada no processo de fabricação e produção de adubos e fertilizantes, com exceção dos organo-minerais, de modo que o custo da referida energia compõe o preço final do produto que será tributado no estado de destino, conforme conclusão também alcançada pelo estudo do IBDE mencionado.

Disserta sobre a lógica da tributação do ICMS, explicando que o legislador buscou excluir da não incidência a entrada de energia para consumidor final porque não ocorrerá saída posterior tributada. É diferente no processo industrial, haja vista que ocorrerá a comercialização do produto industrializado cujo preço embutirá o custo da energia empregada como insumo e haverá a tributação pelo ICMS na operação de saída, sem aproveitamento de qualquer crédito, já que a entrada não sofreria incidência.

Destaca que não questiona a constitucionalidade ou a legalidade dos dispositivos que fundamentam a autuação, mas apenas a interpretação da autoridade fiscal ao dispositivo em questão, tendo em vista que a interpretação adequada, inclusive do art. 400 do RICM/BA é de que as aquisições de energia elétrica, para utilização no seu sistema industrial, não estão sujeitas à tributação pelo ICMS.

Observa que o STF não declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, inciso III e 3º, inciso III, da LC 87/97 no julgamento do RE 748.543, no qual foi fixado o Tema 689 de Repercussão Geral, com a seguinte tese: *“Segundo o artigo 155, § 2º, X, b da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto”*.

Diz que a referida tese fixou que o Estado de Destino detém a competência para exigir o ICMS em sua totalidade na operação interestadual de energia elétrica destinada a consumidor final, segundo o artigo 155, § 2º, X, “b” da CF/1988. Entretanto, o artigo 3º, inciso III da LC nº 87/96 afasta a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização, termo que diz respeito ao processo de industrialização de determinado bem ou produto e não apenas à da própria energia elétrica.

Discorre então sobre a destinação da energia elétrica adquirida em seu processo industrial para demonstrar que não se caracteriza como sua consumidora final como entendeu o acórdão recorrido, sendo apenas insumo da sua atividade de fabricação / produção de fertilizantes, cujo ciclo produtivo é composto por diversas etapas que demandam a utilização da energia elétrica adquirida.

Reitera assim não existir dúvidas de que não é sua consumidora final da energia elétrica que adquire para utilização no seu processo industrial, a qual representa, em verdade, produto intermediário, conceito que passa a explicar, com base na doutrina, legislação e jurisprudência, de modo a demonstrar que insumo/produto intermediário, embora tenha como característica o consumo ou utilização no processo industrial, não pode ser confundido com consumo final.

Defende ainda a ausência de prejuízo ao erário pela possibilidade de creditamento na aquisição da energia elétrica utilizada em processo de industrialização, pois, o fato da recorrente considerar a energia elétrica não sujeita à incidência do ICMS somente teve como consequência a impossibilidade de utilizar os respectivos créditos na etapa seguinte, já que todas suas operações subsequentes dos produtos industrializados foram tributadas, discorrendo sobre o princípio da não-cumulatividade.

Observa que, de acordo com o laudo técnico apresentado, 91,5% da energia elétrica adquirida é empregada em seu processo de industrialização, de modo que excluída a pequena parcela que não é utilizada, o restante estaria naturalmente agregado ao custo final do produto sujeito à tributação, inexistindo assim qualquer prejuízo ao erário.

Deste modo, uma simples fiscalização na etapa seguinte de circulação de mercadoria justificaria a improcedência da autuação, haja vista que se recolhesse o ICMS nas operações em questão, o montante correspondente seria computado para compensação com aquele devido na saída.

Subsidiariamente, aponta excesso na constituição do crédito por entender que o ICMS deve incidir sobre a demanda efetivamente consumida e não sobre a potência contratada, conforme Súmula nº 391 do STJ e RE 593.824/SC do STF (Tema 176 da Repercussão Geral).

Relata que o acórdão recorrido se manifestou no sentido de que a incidência apenas sobre a demanda efetivamente consumida não seria suficiente para cancelar a autuação, assim como entendeu que a recorrente não comprovou nos autos que não utilizaria toda a potência contratada, embora tenha indeferido o pedido de diligência formulado na impugnação para apuração da base de cálculo do ICMS.

Menciona que a autuação aplicou metodologia de cálculo com base no art. 400 do RICMS/BA, tomando por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, porém, este

procedimento abrange valores relativos à demanda contratada, apontando que os valores pagos, conforme contratos de compra e venda de energia elétrica, não estão vinculados diretamente à demanda efetivamente utilizada.

Afirma que trouxe exemplos de condições de pagamento presentes no contrato com a NC ENERGIA S/A que “*utilizam de fórmula aritmética com aplicação da energia contratada, a energia consumida e o preço de venda*” de maneira que ao observar os pagamentos efetuados no cumprimento das condições dos contratos, a fiscalização incorreu em equívoco e alargou a base de cálculo do ICMS.

Pontua a jurisprudência no sentido de que a base de cálculo a ser considerada para o ICMS incidente sobre energia elétrica é o serviço efetivamente consumido, conforme Súmula nº 391 do STJ, RE 593.824/SC e ainda acórdão do TJ/BA nos Autos nº 0045072-46.2010.8.05.0001 (publicado em 22/01/2019), destacando o art. 116-A do RPAF/BA que autoriza a PGE a não permitir inscrição em dívida, ajuizar execução fiscal ou interpor recurso sobre matérias que já exista jurisprudência pacífica do STF ou do STJ.

Insiste que somente a diligência possibilitará comprovar se toda energia elétrica contratada foi utilizada ou não em seus processos de industrialização, sendo certo que, ao demonstrar que não utilizou, caso seja mantida a autuação, a base de cálculo deve ser retificada para considerar apenas aquela energia efetivamente utilizada.

Questiona ainda a aplicação da alíquota de 25% para as operações com energia elétrica, referindo-se ao entendimento do STF no RE 714.139 (Tema 745 da Repercussão Geral) defendendo a aplicação da alíquota de 18% prevista para as operações internas no Estado da Bahia, tendo em vista que o auto de infração exige o ICMS com a alíquota de 25% acrescida do FCP de 2%.

Sustenta que o STF entendeu que energia elétrica e serviços de telecomunicação são bens essenciais que não podem ser tributados em patamar superior à alíquota geral, no processo mencionado, fixando a seguinte tese de repercussão geral: “*Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços*”, que deve ser aplicado aos casos aos casos que versem sobre a mesma controvérsia, nos termos do art. 1.039 do CPC, com aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, conforme art. 180 do RPAF/BA.

Reclama pela ausência de tipificação da suposta infração imputada à recorrente, em nome da verdade material, em razão de não ter se manifestado sobre o tema anteriormente. Aponta a generalidade da alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, fundamento da multa aplicada na autuação, que refletiria a ausência de tipicidade ao não conter a integral descrição do fato jurídico. Acusa o referido dispositivo de violar não apenas a tipicidade tributária, mas o princípio da legalidade e o princípio da estrita legalidade tributária, não encontrando guarida no ordenamento jurídico.

Afirma ainda o caráter confiscatório da multa aplicada, embora não pretenda a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo, mas apenas demonstrar que a multa aplicada não se sustenta, sob pena de ofensa ao princípio constitucional do não-confisco. Discorre sobre o tema, mencionando diversos julgados para demonstrar que a jurisprudência é pacífica quanto à necessidade das multas aplicadas pela Administração Pública obedecerem aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em relação à conduta.

Conclui requerendo o provimento do recurso para reconhecer a nulidade do processo administrativo, ou para que seja integralmente cancelado por qualquer das razões expostas. Pede a título subsidiário que seja deferida a diligência para apurar se a energia contratada foi efetivamente utilizada nas operações autuadas e para que seja cancelado parcialmente o auto de infração por excesso na constituição do crédito tributário.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

VOTO VENCIDO

Inicialmente, rejeito a alegação de nulidade formulada pela recorrente.

Como bem apontado pela JJF, não há previsão legal na legislação estadual estabelecendo notificação prévia do contribuinte para esclarecimentos. Constatada a irregularidade, o lançamento pode ser efetivado, iniciando o procedimento fiscal no qual será resguardado o direito à ampla defesa e contraditório do interessado, como é o caso da recorrente nestes autos.

Quanto ao mérito, a controvérsia em discussão nesses autos não é nova e costuma ser decidida por voto de qualidade neste Conselho de Fazenda, como ocorreu nos seguintes julgados da 2ª CJF:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0308-12/19

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. *Procede a cobrança de imposto na entrada de energia elétrica oriunda de outros Estados, relativa a aquisições por meio de Contrato de Compra e Venda no Ambiente de Contratação Livre – ACL, quando utilizada como insumo no processo industrial do adquirente ou consumida na sua área administrativa. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência e redução da multa. Não acolhida a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0139-12/20-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE - ACL. *Razões de defesa não são capazes de elidir a acusação. O imposto só não incide sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrentes de operações interestaduais de “energia elétrica”, quando destinada à comercialização ou à industrialização da própria energia elétrica, e não àquelas operações destinadas à industrialização de outros produtos (Art. 2º, § 1º, III da LC nº 87/96). Está demonstrado nos autos, inclusive sem controvérsia entre as partes, que as operações de entradas de “energia elétrica” objeto da autuação são para comercialização e/ou industrialização de outros produtos. Afastada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.*

Em ambos os casos, a lógica que se pode extrair dos respectivos votos vencidos, dos I. Cons. Henrique Silva de Oliveira e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, resumidamente, é a de que a energia elétrica empregada em processo de industrialização de produtos em geral somente se sujeita à tributação na operação subsequente de saída da produção.

Esta 1ª CJF, por sua vez, também possui precedentes decididos por maioria, inclusive em PAF referente à mesma recorrente:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0328-11/21-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. *Procede a cobrança de imposto na entrada de energia elétrica oriunda de outros Estados, quando utilizada como insumo no processo industrial ou consumida por empresa estranha ao ramo energético. Não acolhida a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

Neste último, aliás, acompanhei o voto vencido do I. Cons. José Rosivaldo Evangelista Rios, que enfatizou a aquisição no Ambiente de Contratação Livre -ACL como fundamento para a decisão, quando se trata de grandes consumidores que incorporam o custo respectivo aos produtos fabricados, sujeitando-os à tributação na saída, inexistindo direito ao crédito neste caso.

O elemento comum nos votos vencidos dos três acórdãos é a rejeição à tese de que a entrada não estará sujeita ao ICMS apenas na hipótese de industrialização da própria energia elétrica, trazida por pareceres PGE/PROFIS, amparados no acórdão do REsp 1.340.323/RS (Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe de 31/3/2014), conforme se percebe nos Acórdãos CJF nºs 0308-12/19 e 0139-12/20-

VD.

Logo, trata-se de questão tormentosa e que demanda algumas considerações prévias para o seu adequado enfrentamento.

Inicialmente, cabe destacar as disposições constitucionais sobre o tema, cuja compreensão transita entre veiculadoras de imunidade, isenção ou não incidência pela doutrina e jurisprudência.

A Constituição Federal afasta da incidência do ICMS as *operações que destinem* petróleo, seus derivados e energia elétrica a outros Estados, conforme seu art. 155, § 2º, X, alínea “b”, abaixo transcrito:

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;

...
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...
X - não incidirá:

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

A adequada interpretação desse dispositivo constitui o ponto nevrálgico da discussão do RE 198.088/SP, pelo Supremo Tribunal Federal. Naquele julgamento, prevaleceu o entendimento de que o ICMS somente não poderia ser exigido pelo estado de origem do petróleo e seus derivados ou da energia elétrica porque a intenção do legislador era que a sua tributação ocorresse no estado de destino.

Durante os debates o Min. Nelson Jobim esclareceu o raciocínio por trás deste pensamento, já que seriam poucos estados detentores dos recursos hídrico e mineral que, em última análise, pertencem à União, e por isso acabariam arrecadando todo o tributo em função das regras específicas do ICMS, após a mudança do regime anterior em que se cobrava um imposto único de competência da União, com distribuição para os Estados, de maneira que se buscou destinar aos entes destinatários a arrecadação nessas operações como forma de evitar desequilíbrio no pacto federativo, estabelecendo-se ainda um *royalty* (art. 20, § 1º da CF/88) para substituir a compensação anteriormente repassada aos estados produtores.

Levou-se ainda em consideração, naquele momento, o regime temporário estabelecido pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, visando regular a substituição tributária pelas distribuidoras de energia elétrica, enquanto não editada lei complementar sobre a matéria, conforme dispositivos abaixo transcritos:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

...
§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

Acabou vencido o Min. Marco Aurélio, que defendia a noção de que, quando a norma constitucional destaca “operações que destinem” não há como segregar as etapas da saída e da entrada que seriam indissociáveis da ideia de “operação”. Sustentava que o Constituinte, quando quis se referir apenas a uma dessas etapas, o fez expressamente como na hipótese de importação (alínea “a”, inciso IX, do § 2º, do art. 155 da CF/88).

Por esta linha, equiparava a lógica do voto vencedor a uma hipótese de “importação entre Estados” que, a seu ver, seria incompatível com a disposição constitucional por segregar uma *operação única* constituída pela saída de um estabelecimento para entrada em outro.

Esse pensamento acabou ganhando mais relevância ao servir de fundamento para o acórdão proferido pelo STJ no EDcl no REsp 1.322.072/RS, que decidiu o caso concreto em favor do contribuinte desafiando a interposição do RE 748.543/RS, resultando no Tema nº 689 da Repercussão Geral pelo STF.

Neste outro julgamento, o Min. Marco Aurélio reiterou o posicionamento já manifestado, mas acabou superado pela divergência do Min. Alexandre de Moraes, relator para o acórdão e da tese de repercussão geral firmada, que, por sua vez, não está a salvo de críticas.

Diferentemente do RE 198.088/SP, em que se apreciava o lançamento tributário efetivado pelo estado de origem contra o fornecedor de combustível, neste novo caso a discussão se referia à cobrança promovida pelo estado de destino contra o vendedor da energia elétrica remetida para indústria petroquímica. Por esta razão, também atraiu a disposição do inciso III, do art. 3º, da Lei Complementar nº 87/96.

Para o Min. Alexandre de Moraes, além da imunidade constitucional só se aplicar ao estado de origem, o dispositivo da Lei Kandir seria incompatível porque *“limita a instituição do imposto pelo Estado destinatário, quando a energia elétrica for empregada na industrialização ou comercialização”*, motivo pelo qual também sugeriu o reconhecimento de sua inconstitucionalidade na tese de repercussão geral.

Contudo, sua proposta não foi acatada por falta de quórum, considerando que os Ministros Edson Fachin, Luiz Fux e Dias Toffoli o acompanharam na conclusão, porém com fundamentação distinta; o Min. Gilmar Mendes discordou da inconstitucionalidade ventilada, lembrando que as disposições da Lei Kandir exprimem *“a vontade política do legislador complementar”* e o Min. Roberto Barroso sugeriu deixar a discussão para momento oportuno, já que não era objeto do recurso.

Neste ponto, penso que o Min. Gilmar Mendes está com razão. A Lei Complementar nº 102/2000, que estabeleceu os dispositivos reputados inconstitucionais pela divergência, já foi objeto de apreciação pelo STF, ainda que preliminar, no exame da Medida Cautelar na ADI 2325 (Rel. Min Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 06/10/2006).

Naquela oportunidade, foi fixado entendimento que pode ser traduzido pelo consistente voto do Min. Carlos Velloso no sentido de que a Constituição *“[...] não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode é conceder menos, na interpretação do texto constitucional”* de modo que não está impedido de adotar entendimento mais benéfico ao contribuinte, mas sim de restringir os seus direitos constitucionais, o que não parece ser o caso dos dispositivos da Lei Kandir, a princípio, pois se a interpretação correta é a de que o beneficiário da norma imunizante é o estado do adquirente, não é possível extrair das disposições qualquer prejuízo, como ficará demonstrado adiante.

De todo modo, prevaleceu a divergência do Min. Alexandre de Moraes no RE 748.543/RS, fixando a seguinte tese de repercussão geral:

“Tema 689: Segundo o artigo 155, § 2º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto.”

A meu ver, a solução não reflete a melhor interpretação da matéria, com todo o respeito,

notadamente por traduzir uma extrapolação da competência do Supremo Tribunal Federal, considerando que é do Superior Tribunal de Justiça a prerrogativa de interpretar a legislação federal, como é o caso da Lei Kandir, desde o advento da CF/88.

No âmbito do extraordinário, cabia ao STF interpretar o sentido da disposição constitucional, porém, a decisão que prevaleceu vai além e acaba atribuindo por presunção um sentido específico à norma infraconstitucional, motivo pelo qual merece a crítica quanto à competência.

Com efeito, mesmo quando promove *interpretação conforme à Constituição*, a Corte persegue o sentido compatível com as disposições constitucionais, dentre aqueles que podem ser atribuídos à norma examinada. Mas, no RE 748.543/RS, a proposta do relator não examina ou menciona qualquer outro entendimento além daquele que assume em relação à Lei Kandir.

O problema é que parte de premissa nitidamente equivocada, porque a disposição constitucional, de acordo com a própria jurisprudência do STF, tem um alcance distinto da legislação complementar sendo que esta, em nada interfere na *finalidade da imunidade constitucional*, ainda que ignorada a noção de que o termo *operações* compreende a *saída* e a *entrada*.

Partindo do pressuposto de que a Constituição define o *sujeito ativo* da obrigação tributária ao dispor que compete ao estado de destino o tributo devido nessas operações, em sentido distinto, o que a lei complementar modifica é o momento em que esta obrigação será satisfeita, quando a energia se destinar à comercialização ou industrialização, ou seja, afeta apenas o seu *aspecto temporal*, não interferindo na prerrogativa constitucional de tributação.

Afinal, em se tratando de energia adquirida para estas finalidades, a tributação da saída posterior dos produtos que sejam objeto do comércio ou da produção industrial ocorrerá no estado de destino, onde se realizará a etapa subsequente do ciclo econômico, de modo que não interfere no arranjo federativo.

Logo, na forma como definido o tema de repercussão geral, o STF parece ter se fixado exacerbadamente no aspecto da sujeição ativa sem perceber que as disposições da Lei Kandir em nada atrapalham a percepção da receita pelo ente federativo a quem ela compete por sua própria interpretação.

Mas a celeuma não se esgota neste ponto.

Há quem vislumbre inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96 em direção oposta, como Roque Antônio Carrazza, para quem a imunidade constitucional das operações interestaduais com energia elétrica é ampla e irrestrita, independentemente se o adquirente é consumidor final ou não, de maneira que a lei complementar teria restringido inadequadamente o direito previsto na CF/88 (ICMS, 18ª ed. Salvador: Malheiros, 2020. pp. 525-533).

Para este autor, não se admite a incidência do ICMS em qualquer hipótese de operações interestaduais com energia elétrica, seja no regime de apuração periódica, seja monofásica, seja por substituição tributária. O mesmo não ocorre com o petróleo e seus derivados, se consideradas válidas as alterações promovidas pela EC nº 33/2001, que inseriu na Constituição os dispositivos abaixo:

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;

...
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...
XII - cabe à lei complementar:

...
h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que

seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, _b;

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

A preocupação não é por acaso. No âmbito do CONFAZ, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS 83/00, que *“dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização”*, estabelecendo:

Cláusula primeira *Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.*

Deonísio Koch, por sua vez, enxerga as disposições da Lei Kandir como uma solução para o problema prático derivado da imunidade constitucional porque, enquanto a operação seguinte do adquirente comerciante ou industrial é tributada, gerando receita para o estado de destino, o mesmo não ocorre quando o destinatário não realiza nova operação tributável, ficando a mercadoria sem incidência do ICMS da produção ao consumo. (*Manual do ICMS: teoria e prática*, 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020, pp. 164-165).

Consideradas essas premissas, passo a expor meu pensamento.

Entendo que a Constituição Federal de 1988 estabelece que o ICMS não incide nas aquisições interestaduais de energia elétrica, pouco importando as condições de aquisição ou a sua destinação, seja a consumidor final ou não.

Vejo como correta a interpretação de que a expressão “operação que destinem” engloba tanto a saída como a entrada, especialmente porque o legislador constituinte soube se referir expressamente à entrada ou à saída quando assim entendeu que deveria fazê-lo.

Com o devido respeito a quem pensa diferente, a interpretação de que só estaria agasalhada pela imunidade a saída do estado produtor, não se aplicando à entrada no estado destinatário parece dotada de certa miopia, porque ignora as expressões escolhidas pelo constituinte sem uma justificativa razoável. Se a lei não ostenta palavras inúteis, como ensina Carlos Maximiliano (*Hermenêutica e aplicação do direito*, 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 204), não é autoexplicável a admissão de que o texto constitucional é vacilante ou impreciso quanto ao rigor técnico.

A análise pautada na sistemática do ICMS também não supera as incoerências da interpretação que tem prevalecido, em razão das operações internas não receberem o mesmo tratamento. Ainda que se considere a lógica da destinação da receita aos estados não produtores, não há como justificar a

discriminação. Acaso adotada a tributação na etapa posterior do ciclo econômico nas duas hipóteses, o resultado seria equivalente, alterando somente o momento do recolhimento.

Do mesmo modo, o dispositivo poderia ser redigido apenas indicando que o imposto devido nestas operações competiria ao estado destinatário, caso fosse essa a única intenção. É o caso, por exemplo, do ouro ativo financeiro ou instrumento cambial, cujo imposto incidente é devido na *operação de origem* (§ 5º, do art. 153 da CF/88) e do diferencial de alíquotas, que na redação original expressamente indicava seu cabimento para o Estado da localização do destinatário (inciso VII, § 2º, do art. 155 da CF/88).

E não é só! Essa perspectiva permite situações em que, cidades limítrofes entre um estado produtor e outro destinatário poderiam se desenvolver sob o estímulo de uma vantagem competitiva que determinadas atividades aproveitariam ao se instalar no lado do destino.

Também não vejo razoabilidade em cogitar de que apenas em hipóteses restritas a entrada no destino não é tributada nas operações interestaduais em detrimento daquelas internas, como as de comercialização e industrialização da própria energia elétrica, até porque não há norma que permita extrair essa interpretação.

O fato é que, quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, o setor elétrico possuía outro perfil, sustentado no regime estabelecido pelo Código de Águas (Decreto nº 24.643/1934), que sujeitava a exploração dos recursos hídricos (incluindo a transmissão, transformação e distribuição) ao regime de autorizações e concessões, limitado a brasileiros e empresas nacionais, e atrelado a uma política tarifária de remuneração (arts. 139, 157, 163, 164, 180 e 195, todos do Código de Águas).

A partir da década de 90 este setor sofreu profundas alterações com a Lei nº 8.031/1990, que criou o Programa Nacional de Desestatização; Lei nº 8.631/1993, que dispôs sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica e extinguiu o regime de remuneração garantida; Lei nº 8.987/1995, que dispôs sobre regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal; e a Lei nº 9.074/1995, que estabeleceu normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos.

É o art. 15 da Lei nº 9.074/1995 que libera a aquisição de energia por *grandes consumidores*, cabe destacar.

A Agência Nacional de Energia Elétrica foi instituída pela Lei nº 9.427/1996 e o Mercado Atacadista de Energia (MAE), por sua vez, surge juntamente com o Operador Nacional do Sistema (ONS), com a Lei nº 9.648/1998. Já o Mercado Livre de Negociação ganha contornos com a Resolução ANEEL nº 265, de 13 de agosto de 1998 e se consolida com a Lei nº 10.848/2004, que regula a Comercialização de Energia Elétrica.

Deste modo, nos parece equivocado pretender interpretar as disposições constitucionais acerca da imunidade das operações interestaduais com energia elétrica sem atentar para as relevantes diferenças do setor naquela época, para a realidade que se desenvolveu em seguida.

Afinal, como cogitar da aquisição interestadual de energia elétrica por “consumidor final” num período em que sequer havia Mercado Atacadista de Energia ou Ambiente de Contratação Livre?

Por isso, reputo razoável considerar a constitucionalidade das disposições da Lei Kandir pertinentes à comercialização e industrialização, ainda que aparentem certo viés limitador da imunidade. Já soa ilógica a convivência da imunidade das operações interestaduais com a tributação das internas e seria ainda mais caso se admitisse a exoneração do tributo para os adquirentes de estados destinatários que não promovam uma saída subsequente tributada.

Se prevalecesse esse pensamento, além de entregar aos estados destinatários a arrecadação decorrente desses recursos, se estaria punindo quem adquirisse energia elétrica em operações internas não suscetíveis a uma etapa posterior. Nesta linha, entendo cabível a exigência do ICMS pelo estado de destino, no cenário construído no setor elétrico, em relação às operações que não

tenham o destino excepcionado na LC 87/96.

Neste caso, é preciso respeitar a *vontade política* do legislador complementar, como ressaltou o Min. Gilmar Mendes no RE 748.543/RS, e não há dúvida que este pretendeu desonerar as operações relativas à comercialização e à industrialização, postergando a incidência da tributação interestadual da energia para a saída subsequente, se observarmos a eloquente repetição de disposições neste sentido no inciso III, do § 1º do art. 2º e no inciso III, do art. 3º da LC 87/96, quando trata das hipóteses em que o tributo incide ou não e também quando estabelece o seu contribuinte (art. 4º, IV), o local da operação ou prestação (art. 11, I, “g”) e do seu fato gerador (art. 12, XII):

Art. 2º O imposto incide sobre:

...

§ 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.

...

Art. 3º O imposto não incide sobre:

...

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

...

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

...

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

...

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

...

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

...

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;

Só não vejo como concordar que a industrialização aí mencionada é a da própria energia elétrica, seja porque não há qualquer disposição neste sentido, seja porque o próprio acórdão de onde a noção parece ser extraída não apresenta qualquer justificativa para essa ideia.

O ponto específico do voto do Ministro Ari Pargendler, no REsp 1340323/RS, foi o seguinte:

“[...] A norma do art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea ‘b’, da Constituição Federal, de um lado, e a norma do art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, implementam a política fiscal de atribuir à unidade federada do destino a arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias quando se tratar de energia elétrica.

Quid, se aparentando reproduzir a norma do art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea ‘b’, da Constituição Federal, o art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, ressalva a energia elétrica e petróleo, inclusive

lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização?

A resposta é esta: se for objeto de industrialização ou de comercialização sem ser consumida, a energia elétrica está fora do âmbito da incidência do imposto; não estará se for consumida pelo consumidor final no processo de industrialização ou comercialização de outros produtos.

Em última análise, foi o que o Supremo Tribunal Federal decidiu no julgamento do RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão.

Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial para negar-lhe provimento.”

Todavia, não há qualquer referência a consumo ou não da energia elétrica no precedente invocado do STF (RE 198.088/SP) especialmente porque, como já mencionado anteriormente, naquele julgamento, se discutia a cobrança do ICMS sobre lubrificantes e outros derivados de petróleo.

Também não vejo como vincular a industrialização à própria mercadoria a partir da definição de produto industrializado veiculada pelo parágrafo único do art. 46 do CTN porque a LC 87/96 não afasta a tributação da *energia elétrica industrializada*, mas das “*operações relativas à energia elétrica [...] quando destinados à industrialização ou à comercialização*” sem especificar o produto resultante dessas atividades, não cabendo ao intérprete criar essa limitação.

A meu ver, a admissão da exigência do tributo na entrada da energia elétrica nessas hipóteses, tanto na operação interna como na interestadual, somente tem o potencial de favorecer o caixa do ente tributante, ao antecipar o recebimento de parte do tributo, e de gerar novas anomalias no sistema, pois, como o valor recolhido constitui crédito (art. 33, II do LC 87/96) a ser compensado na etapa seguinte, há contribuintes que os acumulam e encontram dificuldade de aproveitá-los, como indústrias exportadoras, diante da imunidade tributária das operações posteriores de exportação, principalmente se não possuir atividades que gerem débito, o que acaba violando tanto a premissa pertinente ao comércio exterior de não exportar tributos, como o princípio da não-cumulatividade.

Sendo assim, penso que assiste razão à recorrente no presente caso e deve ser reconhecido o seu direito à não incidência do ICMS nas operações relativas à entrada da energia elétrica destinada a industrialização.

Remanesce saber se, diante da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 689 o entendimento fixado na respectiva Tese de Repercussão Geral teria a capacidade de vincular a atuação deste Conselho.

Acredito que a resposta é negativa.

Como ensina Paulo Roberto Lyrio Pimenta, a decisão proferida em sede de controle difuso, em princípio, vale apenas entre as partes do processo na medida em que “*a impossibilidade de aplicar a norma declarada inconstitucional atinge o plano da eficácia, e não da validade*” (*O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro*, São Paulo: Malheiros, p. 102).

A repercussão geral foi inserida na Constituição Federal (artigo 102, § 3º) pela EC nº 45/04, em substituição à arguição de relevância da questão federal, como pressuposto de admissibilidade dos recursos extraordinários. Em seguida, veio a sua regulação pela Lei nº 11.418/2006, que acrescentou os arts. 543-A e 543-B no CPC/79.

No âmbito do STF, foi regulamentada pela Emenda Regimental nº 21, aprovada pelo Plenário em decisão unânime, para alterar o Regimento Interno do STF, passando a ser aplicada nas causas em geral, inclusive criminais, a partir de 03/05/2007. Como se trata de pressuposto de admissibilidade do recurso extraordinário, a princípio, o reconhecimento da repercussão geral não teria eficácia vinculante ou *erga omnes*, já que tais características não são próprias do controle difuso de constitucionalidade.

O texto constitucional, aliás, somente remete a eficácia contra todos e efeito vinculante para os demais órgãos do Judiciário e da Administração Pública de qualquer esfera quando trata das decisões definitivas proferidas em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) ou de

Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), conforme art. 102, § 2º da CF/88, regulado pelo art. 28 da Lei nº 9.868/99.

O CPC/15, por sua vez, também não confere efeito vinculante e eficácia contra todos às decisões proferidas em matéria com repercussão geral reconhecida, tampouco a inseriu no rol dos denominados “precedentes vinculantes”, elencados em seu art. 927.

Portanto, tecnicamente, as Teses de Repercussão Geral no máximo possuem natureza de *precedente persuasivo* e não *vinculante*, salvo na hipótese em que reconheça inconstitucionalidade e seja sucedida da suspensão dos efeitos da norma por Resolução do Senado Federal, como previsto no inciso X, do art. 52 do STF.

Mas não impõe aos outros Poderes a obrigação de segui-las imediatamente, como regra geral, salvo se existir norma no âmbito de sua competência estendendo este efeito, como também concluiu a Procuradora do Estado do Mato Grosso do Sul, Nathália dos Santos Paes de Barros, no trabalho “*A observância de teses firmadas em repercussão geral pela Administração Pública*”, publicado na edição 17 da Revista da Procuradoria Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (disponível em: <https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2021/12/Revista-PGE-Artigo-Nathalia.pdf>. Acesso 26 out 2022).

No âmbito do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, também não há dispositivo que vincule os órgãos julgadores neste sentido, cabendo à Fazenda Estadual a prerrogativa de não cobrar tributo quando a matéria possua jurisprudência pacífica contrária do STF ou STJ, conforme art. 119-C do COTEB e à PGE, mediante a edição de ato declaratório conjunto do Secretário da Fazenda e do Procurador Geral do Estado, nos termos do art. 116-A, § 1º do RPAF/BA.

Consequentemente, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para reformar o acórdão recorrido e julgar INSUBSISTENTE o Auto de Infração.

Deixo de apreciar os pedidos subsidiários de diligência e cancelamento parcial da autuação por excesso na constituição do crédito tributário em razão de ter atendido ao pedido principal formulado.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia, ao nobre relator, para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Quanto à alegação de que o tributo deve ser recolhido nas saídas subsequentes, é importante pontuar que as operações interestaduais de fornecimento de energia elétrica se enquadram na hipótese de não-incidência, prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, cujo texto reproduzo abaixo.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...
II – ICMS (adaptado o texto original);

...
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...
X - não incidirá:

...
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
...”

Embora tais aquisições enquadrem-se na hipótese acima referida, a LC Nº 87/96 previu a incidência do ICMS sobre o consumo da energia elétrica, quando tal mercadoria tiver origem em outra unidade da federação, conforme dispõe o seu art. 2º, § 1º, inciso III, abaixo reproduzido.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

...
§ 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 (grifos acrescidos).
...”

Como se depreende da leitura do texto acima reproduzido, o legislador criou um instituto ímpar, pois, diferentemente das demais hipóteses de incidência, previstas para o momento das saídas de energia elétrica, estabeleceu-se aqui um momento distinto para a incidência do tributo estadual, o da entrada. Tal se explica pelo fato de que essa mercadoria, na operação interestadual, não sofre tributação na origem, sendo este o único momento para o ordenamento jurídico fazer incidir a norma tributária estadual, dado o fato de que não experimentará uma saída posterior.

Essa é a única explicação para o fato de que não se deve aplicar a norma de incidência, quando a energia elétrica vier a se submeter a “*uma nova operação de comercialização ou industrialização*”, como se referiu o texto da lei complementar.

Não cabe, portanto, diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, afirmar que a energia elétrica adquirida se destinou à industrialização, já que a industrialização referida pelo texto da LC Nº 87/96 é aquela aplicável à própria energia, que somente ocorre quando o estabelecimento gerador faz uso da corrente elétrica para gerar a própria energia elétrica, em atividade economicamente viável.

Tal se dá porque não faz sentido se falar em industrialização da própria energia elétrica, salvo no contexto do seu uso pelos estabelecimentos geradores, fora do qual a energia deve ser tratada como força motriz para uso nos equipamentos industriais, conforme tem entendido a jurisprudência do CONSEF, da qual é exemplo o Acórdão nº 0275-12/05, proferido pela 2ª CJF, cuja ementa reproduzo abaixo.

**“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0275-12/05**

EMENTA. ICMS. a) RETORNO SIMBÓLICO DE ENERGIA ELÉTRICA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM DO REMETENTE. b) INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA. SAÍDA SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Para a legislação tributária e pertinente a matéria dos autos, **a energia elétrica, no processo produtivo do sujeito passivo, não se enquadra nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. É, apenas, força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante da mercadoria. ...**

... Todavia, o questionamento, nos autos, está em se definir se a energia elétrica pode ser considerada um bem industrializável....

...
... Dentro deste contexto a resposta é não. **A energia elétrica, no processo produtivo do autuado, é apenas força motriz para os equipamentos que são utilizados objetivando extrair ar da atmosfera, o comprimir e o encaminhar ao encomendante (grifos acrescido).**”

Esse entendimento do fisco baiano não é isolado, mas compartilhado pelas demais unidades federadas, conforme se pode constatar pela leitura da Decisão Normativa CAT 3, de 24-02-2005, Publicada DOE de 25-02-2005, de cujo texto extraio trechos abaixo reproduzidos.

“ICMS – Fornecimento de energia elétrica decorrente da entrada interestadual para consumo em processo produtivo – Incidência

...
4. Já o fornecimento de energia elétrica para estabelecimento consumidor, ainda que industrial ou comercial, no Estado de São Paulo, é tributado.

5. O fornecimento de energia elétrica no território paulista é fato jurídico-tributário distinto da operação de saída do território de outro estado. O fornecimento ocorre com vistas ao consumo, incidindo sobre tal operação a

tributação do ICMS, conforme se detalha a seguir.

6. Determinam os arts. 2º, § 1º, III, e 12, XII, da Lei Complementar nº 87/96, que há incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica decorrente de operação interestadual, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, e ocorrendo o fato gerador do imposto nesse momento de sua entrada no Estado.

...

7. O que se compreende dessa norma e que **apenas não sofrem tributação as entradas interestaduais de energia elétrica** – portanto, operações realizadas por pessoas localizadas no território da unidade da Federação onde se dá a entrada - que, no momento da entrada interestadual, sejam **direcionadas para a industrialização ou a comercialização da própria energia elétrica, quais sejam, operações das quais resulte a continuação do ciclo da energia elétrica rumo ao consumo.**

8. Ora, o uso da energia elétrica, como insumo, em estabelecimento industrial, visa à formação de novo produto, não à industrialização da energia elétrica, pois ela é consumida no processo industrial, como também é consumida no estabelecimento comercial. Ou seja, **o estabelecimento industrial não industrializa energia elétrica, mas a consome**; o estabelecimento comercial não comercializa a energia elétrica, mas a consome.

9. Assim, a saída de energia elétrica do Estado do Paraná para o Estado de São Paulo, energia que é destinada à transmissão ou à distribuição, não é tributada. Entretanto, ocorre a tributação no fornecimento dessa energia a qualquer pessoa ou estabelecimento comercial ou industrial que consome energia elétrica (grifos acrescidos).

...

A Primeira Turma do STJ teve a oportunidade de enfrentar o tema, quando do julgamento do Recurso Especial 1340323 / RS, cuja decisão, relatada pelo Ministro Ari Pargendler, ocorreu em 06/08/2013, com publicação no DJe em 31/03/2014. Entendeu, a Turma, que incidirá o tributo estadual quando a energia elétrica for consumida na fabricação de outros produtos, conforme ementa abaixo.

*“Ementa. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea ‘b’, da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica. **Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos** (grifo acrescido). Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido.”*

Assim, entendo que as operações autuadas se enquadram em autêntica hipótese de incidência, inexistindo motivos legais para que a Recorrente não efetue o recolhimento do ICMS nas aquisições listadas no demonstrativo de débito.

Quanto à alegação de que a alíquota aplicada, de 27%, contraria o princípio da seletividade, não merece acolhida, pois a carga tributária efetiva da operação não é 27%, mas bastante inferior, uma vez que as aquisições de energia elétrica, por parte de estabelecimentos industriais, gozam de benefício fiscal de redução da base de cálculo em percentual de 52%, conforme prevê o art. 268, inciso XVIII do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...

XVII - das operações com energia elétrica, de acordo com os seguintes percentuais:

a) 52%, quando:

1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;

...

Assim, a carga tributária efetiva nas aquisições de energia elétrica é de 12%, ou seja, 48% sobre a alíquota cheia, que é de 25%. Percentual ao qual deve ser adicionado 2%, relativos ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, perfazendo uma carga tributária total de 14%, inferior, portanto, àquela referida pelo STF, de 17%.

Assim, afasto a alegação de violação ao princípio da seletividade.

Do exposto, dirijo do relator para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0015/21-7**, lavrado contra **FOSNOR FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **RS\$1.513.012,79**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Valdirene Pinto Lima, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS