

PROCESSO	- A. I. N° 298633.0012/22-9
RECORRENTE	- FOSNOR – FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0148-04/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0385-12/23-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL POR CONSUMIDOR FINAL. INCIDÊNCIA. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE - ACL. Razões recursais não foram 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 n° 87/96). Está demonstrado nos autos, inclusive sem controvérsia entre as partes, que as operações de entradas de “energia elétrica” objeto da autuação são consumidas na industrialização de outros produtos. Afastada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2022, em razão da 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 consumo próprio, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, nos meses de dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e 2021 e janeiro a abril de 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 894.963,76, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96.

A 4ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão n° 0148-04/23-VD (fls. 100 a 110), com base nos votos a seguir transcritos:

“VOTO”

Consoante consta da inicial, o presente Auto de Infração foi expedido para exigir crédito tributário no montante de R\$ 894.963,76, mais multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei n° 7.014/96, relativamente ao período de dezembro/19 a abril/22, em decorrência da seguinte acusação: “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 consumo próprio. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada”.

Em preliminar o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração por ausência de requisito formal, com afronta ao Art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista que a autuante deixou de verificar que a energia elétrica adquirida é quase que integralmente (91%) utilizada em seu processo de industrialização, por isso não está sujeito à tributação pelo ICMS, nos termos do Art. 3º, inciso III da Lei Complementar n° 87/96 (LC) e Art. 3º, inciso III da Lei n° 7.014/96, acrescentando, ainda, que a Administração Pública está vinculada ao princípio da verdade material e, ao não proceder desta forma, acabou viciando todo o lançamento, o que torna nulo o Auto de Infração.

A rigor se trata de um argumento que amolda mais ao mérito da autuação, onde será apreciado, pois, no meu entendimento, não se trata de ausência de requisito formal e, sim, de interpretação da matéria tributária

envolvida pela autuação. Os requisitos formais do lançamento previstos pelo Art. 142 do CTN e Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, foram todos atendidos, não havendo, portanto, em que se falar em nulidade do Auto de Infração, razão pela qual passo à análise do seu mérito.

Registro, inicialmente que, com fulcro no Art. 147, I e II do RPAF/BA, o indefiro o pedido de diligência, ao entendimento que já se encontram nos autos todos os elementos necessários à formação de meu convencimento na condição de julgador.

A matéria que envolve os presentes autos, falta de recolhimento do ICMS incidente sobre aquisições de energia elétrica por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL, conectada diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de consumo próprio, é recorrente no âmbito deste CONSEF, porém não reflete entendimento pacificado na medida em que, apesar de já terem sido proferidas inúmeras decisões a este respeito, não há unanimidade naquelas prolatadas em segunda instância, que dão suporte aos reiterados posicionamentos firmados.

Em vista disto, valho-me para decidir a questão aqui debatida, de julgamentos já prolatados neste CONSEF, contra o mesmo contribuinte aqui autuado, cujos votos tanto de 1^a quanto de 2^a Instâncias ficam aqui reproduzidos, pelo fato de envolver a mesma questão e conter, de igual forma, os mesmos argumentos defensivos ora apresentados pelo autuado.

Assim é que, a 1^a Junta de Julgamento Fiscal, ao se posicionar acerca do Auto de Infração nº 217359.0015/21-7, lavrado contra a própria FOSNOR – FOSFATADOS DO NORDESTE S.A., com fulcro no Acórdão nº 0073-01/22-VD, assim decidiu:

“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 constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 aventureira 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 comprehende 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”.

A decisão acima foi objeto de reexame pela segunda instância em sede de apreciação de Recurso Voluntário, ACÓRDÃO CJF N° 0330-11/22-VD, que, em decisão não unânime, manteve a decisão recorrida, cujo voto vencedor, da lavra do I. Relator Luiz Alberto Amaral Oliveira, assim se apresenta:

“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 hipótese 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 N° 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 extraír 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 extraír 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 comprehende 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:

I - 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, divirjo do relator para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário”.

Diante do quanto acima assinalado, por se tratar de matéria absolutamente idêntica à que ora se aprecia, acolho os fundamentos esposados por ambos os votos, os quais, com a devida vénia, passam a integrar este voto, ressaltando, mais uma vez, que tais julgados refletem o entendimento majoritário prevalente neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos 11/0308-12/19, 0139-12/20 e 0328-21-VD.

Quanto ao argumento subsidiário apresentado pelo autuado relacionado ao Tema 176 do STF, valho-me da tese apresentada pelo I. Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, através do mesmo acórdão cujo voto se encontra acima reproduzido, cujo posicionamento que acolho se apresenta na forma do excerto abaixo transcreto:

“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, o 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, (...”).

Quanto aos argumentos suscitados na peça defensiva relacionados a efeitos confiscatórios dos juros, correção monetária e multa aplicados, esclareço que se reveste em uma questão que, à luz do contido no Art. 167, inciso I do RPAF/BA, foge da competência deste órgão julgador, inclusive no tocante ao pedido de redução da multa que possui previsão legal no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, a qual fica mantida. Já os acréscimos moratórios estes são calculados de acordo com o previsto pelo Art. 102 do Código Tributário Estadual (COTEB) que estabelece que são equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), Lei nº 3.956/81.

Por fim, quanto ao pedido no sentido de que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do advogado que indicou, esclareço que em se tratando de processo administrativo fiscal, estas ocorrem em consonância com o previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada impede que o pedido formulado também possa ser atendido no sentido de também se encaminhar intimações ao patrono do autuado, esclarecendo, contudo, que o não atendimento ao solicitado não invalida o ato da intimação.

Por tudo o quanto aqui exposto voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Como destacado no voto do i. Relator, que acompanho na sua totalidade, assim está posto de arguição de

mérito da autuação:

Ao adentrar ao mérito do lançamento pontuou, o Contribuinte Autuado, que o crédito tributário de ICMS sobre todas as aquisições de energia elétrica que efetuou em Contrato de Compra e Venda em Ambiente de Contratação Livre – ACL foi constituído com fundamento nos arts. 16, 16-A, 17 e 34, III, da Lei Estadual nº 7.014/96 e nos Arts. 400 e 401 do RICMS/BA, entretanto, observou que o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88 determina que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem energia elétrica a outros Estados, sendo que, regulando o mencionado artigo constitucional, o art. 2º, § 1º, inc. III da LC 87/96 prevê a incidência do ICMS sobre a entrada no estado destinatário de energia elétrica quando não destinada à comercialização ou à industrialização.

Em consequência, diz, o defensor, que o artigo 3º, inciso III, da LC 87/96, por sua vez, determina que o ICMS não incidirá nas operações interestaduais relativas à energia elétrica quando destinadas à industrialização ou à comercialização, situação esta que a LC 87/96 permitiu aos Estados de destino à cobrança de ICMS na entrada de energia elétrica em seus territórios desde que não destinadas à comercialização ou à industrialização, situação esta incorporado pelo Estado da Bahia no artigo 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96, não havendo dúvidas, portanto, ao seu entender, que os mencionados dispositivos afastam a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização.

Neste sentido, de tudo posto no presente voto do i. Relator Julgador, vê-se que a lide, objeto da autuação, trata-se da cobrança de ICMS sobre a energia adquirida pela FOSNOR – FOSFATO DO NORTE NORDESTE S.A, por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em ambiente de Contratação Livre – ACL, nos termos dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074/199, relativo a energia elétrica entrada no seu estabelecimento e consumida no seu processo produtivo, mais especificamente “fabricação de adubos e fertilizantes”, que diz respeito a atividade principal do defensor (CNAE PRINCIPAL 2013402), conforme descrito pelo agente Autuante, em sede de Informação Fiscal.

Neste contexto, passo então a posicionar, de forma complementar, sobre o objeto da presente da autuação, em relação ao mérito, tomando como referência o meu entendimento no voto exposto no Acórdão 1ª JJF N° 0184-01/18, mantido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF N° 0304-12/19, também no Acordão 4ª JJF N° 0128-04/20, mantido em sede de Recurso Voluntário pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acordão N° 0207-11.21-VD, que se amolda ao presente PAF nos seguintes termos:

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. 12º, 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)

Neste contexto, a questão que se sobrepõe aqui 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, então, que somente se pode considerar a entrada de energia no território deste Estado imune de incidência do ICMS (art. 2º, § 1º, III, da LC 87/96) a destinada à “comercialização”, isto é, à (re)venda da energia adquirida e a entrada de energia destinada à “industrialização”, 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 o consumo ou para (re)venda. Situações que não se sustentam ao objeto

da autuação, em lide.

Por conseguinte, as operações em que a “energia elétrica” seja destinada a emprego em processo industrial de outros produtos e não dela própria, que é objeto da presente autuação, não são consideradas imunes pela LC 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 dos 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 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, que é objeto da autuação.

Dante do quanto exposto, em complementação ao entendimento do i. Relator Julgador, manifesto pela subsistência do Auto de Infração, em tela.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 250 a 285), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da autuação, por não ter sido oportunizada a ampla diliação probatória quando da apuração dos fatos geradores, tendo sido o lançamento realizado com base em “suposições” fiscais ou na incompleta averiguação dos fatos e documentos.

Aduziu que não está sujeito à tributação pelo ICMS ao Estado da Bahia, Estado de Destino da operação, nos termos do Art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88, Art. 3º, III da LC nº 87/96, e do Art. 3º, III da Lei Estadual nº 7.014/96, e que 91,5% da energia elétrica adquirida é utilizada no processo de industrialização dos produtos que fabrica.

Alegou que, embora a posição da fiscalização seja a de que só se pode considerar “industrialização” o processo mediante o qual se obtém a transformação da própria energia elétrica, não se pode confundir o sentido semântico do vocábulo “industrialização” para efeitos de tributação pelo ICMS com aquele utilizado para efeitos de cobrança do IPI, sendo coisas completamente distintas, ignorando por completo o fundamento da norma, sendo notório que não se praticam operações de industrialização de energia.

Explicou que o conceito de industrialização para fins de IPI diz respeito a modificação da própria mercadoria, ou seja, que realize uma operação que modifique a sua natureza, e, já no caso do ICMS, que tem em sua natureza não a mercadoria em si e a circulação que dela decorre, a expressão “industrialização”, a que se refere o Art. 3º, III da Lei Kandir, claramente se refere à operação de circulação de mercadorias destinadas a um processo de industrialização - ou seja, utilizada como insumo.

Acrescentou que, considerando que a energia elétrica consumida no processo industrial de fabricação de bens tributados posteriormente pelo ICMS compõe o custo de produção e, em última análise, a base tributável da operação subsequente, o objetivo do legislador complementar foi transferir integralmente a arrecadação do ICMS em operações interestaduais de sua natureza ao Estado destinatário, sendo que 91,5% de toda a energia elétrica que adquire é utilizada no processo de fabricação e produção de adubos e fertilizantes, com exceção dos organominerais.

Destacou que há decisões judiciais neste sentido, a exemplo da Apelação Cível nº 0000930-29.2011.8.19.0066, e que o STF, no julgamento do RE 748.543 (Tema 689), não declarou a constitucionalidade dos Arts. 2º, § 1º, III e 3º, III da LC nº 87/96, mas que este dispositivo afasta a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização.

Defendeu ainda que não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário Público que justifique a manutenção

da autuação, pois o fato de não considerar a entrada da energia elétrica no seu estabelecimento como sujeita à incidência de ICMS teve como consequência apenas impossibilitar a utilização dos créditos de ICMS na etapa seguinte, já que todas as operações subsequentes - de saída dos produtos industrializados - foram devidamente tributadas, em razão do princípio da não cumulatividade, refletido nos Arts. 19, 20 e 33, II, "b" da Lei Complementar nº 87/96.

Apresentou ainda como argumento subsidiário a incidência do ICMS somente em relação à energia elétrica efetivamente consumida, e não sobre a demanda de potência contratada, conforme consta no Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica e nas notas fiscais emitidas pelo remetente, conforme tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral no RE nº 593.824 (Tema 176).

Sustentou que os juros cobrados devem ser limitados à Taxa SELIC, percentual estabelecido para os tributos federais, conforme reconhecido pelo STF ao apreciar o RE nº 183.903 e a ADI nº 442.

Discorreu sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 60% do valor do imposto, sob o argumento de que são constitucionais as multas aplicadas no percentual de 100% ou mais do valor do tributo devido, sendo duas as possíveis soluções, sucessivas, para o caso:

- i. Declarar nula a CDA, já que por ser inconstitucional, a lei que imputa penalidade nesse patamar não é lei, não sendo passível de gerar quaisquer efeitos, pois a ninguém obriga; ou, sucessivamente;
- ii. Caso não se entenda pela nulidade, em face do reconhecimento do caráter confiscatório da multa pelo STF, deve ser aplicada a multa com percentual logo abaixo a 100% e com previsão expressa na legislação específica.

Requeru o conhecimento e acolhimento do Recurso Voluntário, reformando a decisão proferida para o fim de julgar nulo ou improcedente o Auto de Infração, frente as nulidades arguidas e aos fundamentos de mérito apresentados, e, subsidiariamente, havendo manutenção da decisão, seja recalculado o ICMS considerando como base de cálculo a energia elétrica efetivamente consumida, ou ainda, reduzida a multa a ser aplicada para o patamar mínimo previsto na legislação estadual.

Solicitou que as intimações sejam publicadas somente em nome de seu advogado sob pena de nulidade.

Na assentada do julgamento, o Conselheiro João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, que havia pedido vistas, solicitou a conversão dos autos em diligência. Colocado em votação, o pedido não foi provido em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente.

Após, o Conselheiro João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes requereu a votação de preliminar com relação à nulidade da Decisão recorrida, sob o argumento de que a Decisão não versou sobre a arguição relativa ao Tema 176 do STF, que também não foi provida, em decisão não unânime, tendo sido o voto vencedor respaldado no excerto do voto do Conselheiro Anderson Italo Pereira copiado na Decisão recorrida, no Art. 1.013, § 5º do CPC, e na incompetência deste CONSEF em relação a ultrapassar matéria prevista em Lei (Art. 17, V da Lei nº 7.014/96).

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS não recolhido 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 consumo próprio, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexiste óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes

do RPAF/99.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

O Autuado suscitou a nulidade da autuação, por não ter sido oportunizada a ampla dilação probatória quando da apuração dos fatos geradores, com o lançamento realizado com base em “suposições” fiscais ou na incompleta averiguação dos fatos e documentos.

Os demonstrativos apresentam de forma cristalina a infração, indicando o número do documento fiscal, data, CNPJ, UF Origem, base de cálculo, alíquota, redução de base de cálculo e o valor do ICMS devido, não se referindo a qualquer suposição ou presunção para a apuração do imposto.

Verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma comprehensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

A Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

A ampla dilação probatória não se refere ao procedimento de lavratura do Auto de Infração, mas ao processo administrativo tributário, ora em fase de recurso, tendo o Autuado apresentado os argumentos que considerou suficiente para elidir a acusação, os quais foram analisados detalhadamente pelo julgamento de piso, o qual está sendo revisado nesta sessão de julgamento, sendo que as alegações de não incidência do imposto serão avaliadas quando da análise do mérito.

Sendo assim, afasto a nulidade suscitada.

Destaco que já me manifestei recentemente no mérito, atuando como Relator pela 5ª JJF, no Acórdão JJF nº 0091-05/23-VD, com os mesmos Autuante e Autuado, mas no tocante ao estabelecimento com Inscrição Estadual nº 154.184.700, em relação aos mesmos argumentos apresentados neste Recurso, do qual extraí o seguinte excerto:

“A lide se resume apenas a questões de Direito:

- a) *há incidência nas operações interestaduais de aquisição de energia elétrica destinadas a consumo em processo de industrialização ou comercialização de outras mercadorias?*
- b) *há razoabilidade na aplicação da multa no percentual de 60% frente à possibilidade de utilização do crédito fiscal sobre a energia elétrica adquirida e consumida em processo de industrialização ou comercialização de outras mercadorias?*
- c) *a base de cálculo deverá ser o valor da operação ou deverá ser excluído o valor da demanda de potência contratada e não consumida?*

Ressalto que a energia elétrica foi consumida no estabelecimento do Autuado e a sua utilização e correta escrituração como insumo ou uso e consumo apenas vai definir se o Autuado possui direito ou não a utilizar o imposto devido como crédito fiscal, e após o seu recolhimento.

Esta é, em síntese, a lógica do ICMS, por se tratar de imposto não-cumulativo, exigido em cada etapa de circulação. Não há como saber previamente em qual área, se produtiva ou administrativa, a energia elétrica adquirida será consumida.

A alegação de inexistência de lesão ao erário estadual não se sustenta pelos próprios argumentos do Autuado, afinal se nem toda a energia elétrica é consumida nas atividades de industrialização ou comercialização, mesmo que em percentual inferior a 10%, tal parcela não ensejaria crédito fiscal do imposto.

E ainda teria que ser observada a proporção de saídas tributadas sobre o total das saídas a ser aplicada sobre os créditos fiscais para fins de estorno.

A 2ª CJF, na assentada do julgamento do Auto de Infração nº 279757.0012/18-8, em relação a mesma matéria, decidiu encaminhar o referido processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS, solicitando a manifestação jurídica para responder a seguinte questão:



“Incide o ICMS relativo à entrada de energia elétrica em estabelecimento industrial, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL, para consumo no processo industrial do adquirente?”

A PGE, em seu parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA, concluiu que não há que se falar em não incidência quando existente um processo fabril de outros produtos tendo como insumo ou força motriz a energia elétrica, uma vez que a mesma é consumida neste processo, diferente da transformação num processo de industrialização dela mesma, baseado na decisão neste sentido da 1ª Turma do STJ no REsp nº 1.340.323, transcrita abaixo:

“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. Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido.”

Quanto à base de cálculo, constato que foi calculada exatamente de acordo com o previsto no Art. 17, V, e § 1º, da Lei nº 7.014/96, c/c o Art. 268, XVII, “a”, I, do RICMS/12, in verbis:

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

...
V - na hipótese do inciso VIII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;

...

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

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

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

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

c) o valor do IPI nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte.

...”

“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;

...”

Não há, portanto, previsão para exclusão do valor da demanda de potência contratada e não consumida da base de cálculo do imposto. Ademais, o Autuado não apresentou prova nos autos de que havia valores de demanda de potência contratada e não consumida, não tendo acostado o referido Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica e nem todas as notas fiscais recebidas.

Ressalto que esta 2ª CJF não tem competência para declarar a constitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e que não há previsão legal para o seu cancelamento ou a sua redução.

Esclareço, entretanto, que os acréscimos moratórios são calculados com base na Taxa SELIC acumulada mensalmente, apenas acrescida de 1% no mês de realização do pagamento, tendo em vista que a apuração do percentual da referida taxa só ocorrerá no início do mês subsequente, conforme estabelecido no inciso II, do § 2º, do Art. 102 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), transcrita

abaixo:

“§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

...
 II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.”

Também já há diversas decisões definitivas pela PROCEDÊNCIA de autuações semelhantes neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0308-12/19, 0139-12/20, 0328-11/21-VD e 0330-11/22-VD.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao ilustre Relator para, respeitosamente, inaugurar divergência quanto ao mérito do qualificado voto apresentado para deslinde do Recurso Voluntário. E o faço adotando como minhas as igualmente qualificadas razões já apresentadas pelos d. Conselheiros Henrique Silva de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Anderson Ítalo Pereira, respectivamente nos Acórdãos 2ª CJF Nº 0304-12/19, CJF Nº 0139-12/20 e CJF Nº 0330-11/22, das quais destaco:

Acórdão 2ª CJF Nº 0304-12/19

“(...)

6. (Não) incidência de ICMS na entrada de energia elétrica adquirida por contribuinte industrial, em ambiente de contratação livre (ACL) e em operação interestadual.

Tudo isso posto, resta apenas a questão de fundo: afinal, o contribuinte sediado nos limites territoriais deste Estado da Bahia, uma vez que realize operação industrial, deve recolher ICMS na entrada, ou encontra-se exonerado em relação à energia elétrica adquirida por seu estabelecimento em operação interestadual, no Ambiente de Contratação Livre (ACL)?

Para além dos elementos textuais da Lei nº 7.014/96, a resposta à questão jurídica demanda exame de elementos de ordem histórica, teleológica e sistemática, o que tornaria este julgamento uma obra monográfica. A melhor solução demanda o exame contextualizado da evolução dos debates, seja em nível doutrinário, seja na Jurisprudência, em torno da incidência, ou não, do ICMS na entrada de energia elétrica adquirida em operações interestaduais entabuladas por contribuinte que utiliza essa energia elétrica em seu processo industrial – mas que não visa à transformação da energia elétrica em energia elétrica, e sim a obtenção de produtos a partir da aplicação da energia elétrica.

Por primeiro, é importante destacar que este CONSEF tende a ser refratário em aceitar energia elétrica como um insumo. Ressalvados entendimentos pessoais minoritários, energia elétrica quando empregada no processo produtivo – a meu ver, ao arrepio da própria Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 20, caput, c/c art. 33, inciso II, alínea “b” – é entendida como item de consumo. Aqui deveria prevalecer a lição de Marco Aurélio Greco (RDDT nº 128): não há que se confundir “consumo final” de um dado bem (ou mercadoria, ou produto) com o seu emprego ou absorção no processo produtivo.

Entretanto, a questão em tela superaria este óbice, dado que a norma de não incidência da energia elétrica não tem em mira o caráter de mercadoria, ou não, de tal bem; tampouco o seu caráter como insumo. A regra é mais objetiva: ou se está diante de uma não-incidência pela natureza abstrata da atividade realizada pelo adquirente, destinatário da energia elétrica (se se trata de estabelecimento industrial, ou comercial), ou se está diante de uma não-incidência restrita à atividade com a própria mercadoria energia elétrica: só teria direito, no caso, a não apurar e recolher ICMS na entrada o destinatário situado na Bahia que realize operações de “comercialização, industrialização, produção, geração ou extração” com a própria energia elétrica (art. 3º, inciso III; art. 4º, inciso VIII; art. 5º, § 1º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96).

É verdade que os Tribunais Superiores enunciaram julgados em prol da tese do Fisco (RE nº 198.088, j. em 17/05/2000; REsp nº 1.340.323, j. em 06/08/2013), quando estatuíram que em verdade não há uma norma de imunidade, mas uma delimitação de competência que compete ao Estado de destino o direito à tributação. Também há julgados em que se manifestaram em prol da tese dos contribuintes (REsp nº 928.875, j. em 11/05/2010; EDcl no REsp nº 1.322.072, j. em 04/09/2012). Mesmo este CONSEF, em julgamentos decididos em primeira instância (sem alçada para recurso de ofício), foi favorável à tese dos contribuintes (Acórdãos JJF nos 0178-01/16; 0049-05/13).

Por tudo, é de se indagar (como faz o Recorrente, ao questionar a pesada multa que sobre si foi infligida): qual é o sentido econômico de se cobrar o ICMS na aquisição da energia elétrica, e facultar-se o crédito de todo esse ICMS quando da saída dos produtos industrializados (art. 29, § 1º, inciso III, alínea "a", número 2, da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 7.710, de 30/10/2000, observando o disposto no art. 33, inciso II, alínea "b" da Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 102/2000)? Qual o sentido econômico de se cobrar uma multa de 60% (sessenta por cento) sobre o ICMS não recolhido, ou recolhido insuficientemente, na entrada, sendo que todo (ou grande parte) do ICMS seria apropriável a crédito? Sentido algum! No máximo, fazer caixa com algo que, pela intelecção da legislação, não expressa capacidade econômica alguma!

Passa-se que o cenário normativo é o seguinte:

- a) em nível constitucional, não há qualquer limitação à não-incidência do ICMS nas operações de aquisição interestadual de energia elétrica, fixada a premissa de que se trata de uma delimitação de competência em favor do ente "destinatário" (leia-se: onde a energia elétrica será consumida, ou empregada em processo industrial);
- b) em nível de norma complementar à Constituição, e de caráter nacional, acerca do ICMS, houve a positivação, como muito claramente expôs a PGE/PROFIS, da finalidade de criar a tributação monofásica no local do destino (aplicação, ou "consumo"), delimitação do campo de incidência da norma exonerativa – grande parte da doutrina opõe-se a essa limitação, mas não se encontra em lide nestes autos o caráter inconstitucional da norma extraída da lei complementar;
- c) enfim, em sede das normas de regência do ICMS no âmbito do Estado da Bahia, seguiu-se a norma prevista em lei complementar, mas que não trata expressamente, no meu sentir, sobre a tributação nas aquisições por estabelecimento que não "industrialize", diretamente, a energia elétrica.

Repita-se: a Lei nº 7.014/96 não cuida em momento algum de afirmar que a não incidência de ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica somente ocorre quando o contribuinte vier a "industrializar" tal energia elétrica. Nem mesmo o RICMS/12 o faz, limitando os seus dispositivos a indicar o modo de cálculo do tributo quando se estiver diante de sua incidência.

A interpretação dada pelo Agente Fiscal e pela PGE/PROFIS, com a devida licença, é "criativa", e em seu esforço argumentativo precisa até valer-se de disposições sobre um imposto que não tem base de incidência idêntica à do ICMS (no caso, o IPI). Com a devida vénia, sobremodo em matéria de tributação e respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo. Eis a aplicação do antigo brocardo, como corolário do princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Isto é, o emprego da energia elétrica no processo de industrialização será verificado quando da saída de mercadorias do estabelecimento fabril, em que o custo da energia elétrica integrará o valor dos bens produzidos. Ao tributar-se a saída do estabelecimento, tributar-se-á (por vias indiretas) o que é fato signo presuntivo de riqueza. E não uma operação que, por expressa dicção de texto constitucional, não deve ser tributada: a operação interestadual envolvendo energia elétrica (art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b"). Sem quaisquer condicionantes.

Não satisfaz o recurso à isonomia, como pretendeu a PGE/PROFIS, se o Constituinte decidiu que somente nas operações interestaduais (e não nas internas) a energia elétrica estaria desonerada de ICMS. A decisão pela aquisição de energia elétrica do ambiente de contratação livre, ou no mercado interno ou externo ou da unidade da federação, passa pelo exame de outros fatores (inclusive de ordem técnica, comercial etc.), para além do custo tributário da operação, sempre lembrando que o ICMS pago em operações subsequentes será, em princípio, creditado quando da saída de mercadorias.

Em suma, a interpretação da PGE/PROFIS, embora elegante, não se coaduna com a máxima expressão do direito fundamental do contribuinte à tributação justa, racional e equânime, pois instaura uma incerteza que se pretende, eventualmente, ser debelada quando da apreciação do Tema nº 689 dentre os que se encontram com tese de Repercussão Geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Tal interpretação sequer encontra esqueleto em dispositivo inequívoco da legislação estadual, que não trata de esclarecer o que seria "industrialização de energia elétrica".

Há de se admitir, portanto, que o ICMS não incide na entrada de energia elétrica adquirida de outras unidades da federação, em ambiente de contratação livre, para fins de industrialização, por estabelecimento industrial.

In dubio, pro libertate"

Acórdão 2ª CJF Nº 0139-12/20:

"Discute-se, em suma, no presente feito sobre a extensão do conceito de industrialização referido no art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 abaixo transcrito:

"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.”

E é neste ponto, em específico, que divirjo do nobre relator. Isto porque, a interpretação restritiva de que a energia elétrica adquirida e aplicada em processo industrial de outros produtos, e não dela própria, não estaria contemplada pela imunidade acima prevista não me parece a melhor conclusão que se pode extrair do referido dispositivo.

Entendo, pois, e considerando, sobretudo, a disciplina legal insculpida nos arts. 2º, § 1º, III e 3º, III da LC 87/96, que não deve ser exigido ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica, considerando que a recorrente adquire referido insumo e o emprega em processo de industrialização, conforme demonstrado nos autos. Sinalizo, inclusive, que aplicações restritivas em alguns casos, de fato, salvaguardam perdas com a arrecadação, contudo, entendo que não se aplica ao presente caso. Isto porque a não incidência do ICMS para as operações em comentam não trazem impactos negativos de recolhimento do tributo, na medida em que toda energia aplicada em processo industrial de fabricação irá compor o custo de produção e, consequentemente, a base tributável na operação subsequente.

Em outras palavras, a sua vinculação direta a uma saída posterior tributada é elemento suficiente para se afirmar o objetivo da imunidade constitucional aqui discutida. Somente faria sentido tributar pelo ICMS a operação de aquisição interestadual de energia elétrica que não fosse objeto de nova incidência, hipótese em que o adquirente da energia elétrica encerraria o ciclo de produção e comercialização, o que não se aplica ao presente caso.”

Acórdão 2ª CJF Nº 0330-11/22:

“(…)

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, independendo 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.

(...)

Neste caso, é preciso respeitar a vontade política do legislador complementar, como ressalvou 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 acôrdão 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.
 (...)

De posse disto, complemento afirmando, inicialmente, que não se afigura razoável, para todos os efeitos, classificar hierarquicamente precedentes persuasivos como se vinculantes fossem, ou melhor, como se oponíveis ao texto legal para fins de afastar a sua aplicação ou declarar a sua ilegalidade de modo oblíquo, eis que clara a vedação contida nos Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, como bem advertido no voto precedente.

A harmonia sistêmica do ordenamento jurídico, enquanto premissa, não foi relegada a segundo plano no regulamento do processo administrativo estatal, sendo certo que a sua disciplina visa a aplicação ou à interpretação da legislação tributária estadual, sem prejuízo das disposições provenientes de leis complementares, convênios e outros atos normativos oriundos da administração tributária estadual (art. 1º do RPAF).

E aqui me refiro, especificamente, tanto ao fundamento aplicado pelo d. Relator, comungando do entendimento fixado em parecer da Procuradoria Geral do Estado, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA, no sentido de que “não há que se falar em não incidência quando existente um processo fabril de outros produtos tendo como insumo ou força motriz a energia elétrica, uma vez que a mesma é consumida neste processo, diferente da transformação num processo de industrialização dela mesma, baseado na decisão neste sentido da 1ª Turma do STJ no REsp nº 1.340.323”.

Ao que parece, o referido precedente se assemelha ao quanto fixado em sede de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, Tema 689 – RE 748.543, no sentido de que, 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.

Contudo não se pode açodar, uma vez que, como bem destacou o Recorrente, o d. Relator, Ministro Alexandre de Moraes, propôs um segundo tópico na tese de repercussão geral, para o qual não foi alcançado o quórum previsto no art. 97 da Constituição, eis que divergiram o d. Ministro Gilmar Mendes e Roberto Barroso, pontualmente a respeito da constitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, III e 3º, III da Lei Kandir.

Nestes termos, colhendo da precisão adotada pelos divergentes em seus votos, destaco, quanto ao Ministro Gilmar Mendes, o seguinte trecho:

“Registro, entretanto, uma pontual ressalva quanto ao entendimento constante do voto divergente a respeito da constitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, III e 3º, III, da Lei Kandir, in verbis: (...)

Isso porque não vislumbro qualquer inconstitucionalidade das regras isentivas estabelecidas nos artigos 2º, § 1º, III e 3º, III, da Lei Kandir. É certo que tais normas não decorrem de um comando constitucional, mas foram estabelecidas de acordo com a vontade política do legislador complementar.

Em outras palavras, entendo que o art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal não estabelece qualquer regra imunizante em relação à cobrança de ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica pelo estado de destino, na linha da jurisprudência consolidada desta Suprema Corte, apresentada no voto do Ministro Alexandre de Moraes. Entretanto, por opção política do legislador, a Lei Kandir isentou algumas operações da cobrança de ICMS.

No caso concreto, contudo, as normas isentivas da Lei Kandir não são suficientes para afastar a cobrança de ICMS, conforme bem exposto pelo eminentíssimo Ministro Alexandre de Moraes, eis que a energia elétrica foi vendida a consumidor final.

O Ministro Luís Roberto Barroso, a seu turno, consignou que:

"3. Com a devida vénia, filio-me à divergência. Ao estudar o presente caso, cheguei às mesmas conclusões que o Ministro Alexandre de Moraes, de modo a não ser aplicável a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, b, da Constituição, uma vez que o objeto da ação é anular autuação de ICMS feita pelo Estado de destino – Rio Grande do Sul. Também entendo não serem aplicáveis, aqui, as isenções previstas nos arts. 2º, § 1º, III [1] e art. 3º, III [2], da LC 87/96, uma vez que as isenções abarcam hipóteses não configuradas no caso concreto.

4. No entanto, apresento uma ressalva ao voto do Ministro Alexandre de Moraes, que afirma serem os referidos dispositivos da lei complementar inconstitucionais, por ferirem o disposto no art. 155, § 2º, b, da Constituição, conforme transcrevo: (...)

5. A constitucionalidade destas normas não é objeto do presente recurso, de modo que o pronunciamento sobre a sua invalidade deve ser feito em processo que trate especificamente da matéria, bem como ser levada à debate no Plenário desta Corte."

Tais circunstâncias, portanto, consolidam a circunstância adotada pelo Recorrente em seu Recurso, no sentido de que não há óbice a análise e, consequentemente, aplicação da legislação correlata ao caso concreto, conduzindo-se à necessidade de se aferir, as diversas questões relacionadas à própria atividade do contribuinte recorrente à luz de elementos materiais coligidos (ou que deveriam ter sido coligidos) aos autos no curso da atividade administrativa plenamente vinculada à busca da verdade material em face do procedimento eleito, a fim de se verificar – e não consolidar com base em presunção derivada de aplicação de precedente não vinculante – se, de fato, a operação de circulação de mercadoria em fiscalização envolveria ou não elemento normativo típico.

A título exemplificativo, cito, oriundo do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE ENERGIA ELÉTRICA DESTINADA À INDUSTRIALIZAÇÃO DE AÇO E SEUS SUBPRODUTOS. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO NA FORMA PRECONIZADA PELOS ARTS. 2º, § 1º, III, E 3º, III, DA LC 87/1996. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DOS CRITÉRIOS DE ESSENCEALIDADE E RELEVÂNCIA SEGUNDO JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELO STJ NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR MEDIANTE A SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. CONCLUSÕES DO ACÓRDÃO DE ORIGEM COM BASE NA PROVA PERICIAL PRODUZIDA NOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO NA VIA ESPECIAL DIANTE DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. APRECIAÇÃO EQUITATIVA. RAZÕES RECURSAIS DISSOCIADAS. INCIDÊNCIA DO ÓBICE DA SÚMULA 284/STF. OBSERVÂNCIA DOS LIMITES E CRITÉRIOS DOS §§ 2º E 3º DO ART. 85 DO CPC/2015. TEMA 1.076/STJ. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

1. Cuida-se, na origem, de embargos à execução fiscal propostos pela Companhia Siderúrgica Nacional, na condição de responsável por substituição tributária, visando a afastar a cobrança de adicional de ICMS incidente nas aquisições interestaduais de energia elétrica quando destinada ao processo industrial à luz do disposto no art. 3º, III, da LC 87/1996.

2. Ao negar provimento à apelação do Estado do Rio de Janeiro, o Tribunal fluminense seguiu a jurisprudência consolidada nesta Corte de Justiça, que, ao julgar o REsp 1.221.170/PR, mediante o rito dos recursos repetitivos, fixou a tese de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. É certo que o precedente qualificado foi proferido em demanda na qual se definiu o conceito de insumo para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS. Todavia, o mesmo entendimento deve ser utilizado para se aferir se a energia elétrica enquadra-se como insumo indispensável ao processo produtivo da empresa agravada, afastando a incidência do ICMS na linha do que dispõe o art. 3º, III, da LC 87/1996.

4. Vale destacar que o colegiado local firmou seu posicionamento embasado na prova pericial, cuja conclusão foi a de que quase a totalidade da energia elétrica adquirida em operação interestadual havia sido utilizada no processo de produção de aço e seus derivados. Entendimento diverso, conforme pretendido, implicaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, circunstância que redundaria na formação de novo juízo acerca dos fatos e provas, e não na valoração dos critérios jurídicos concernentes à utilização da prova e à formação da convicção, o que impede o conhecimento do recurso especial quanto ao ponto. Sendo assim, incide

no caso a Súmula 7 do STJ, segundo a qual “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Precedentes em casos idênticos, inclusive envolvendo as mesmas partes: AgInt no Resp 1.871.692/RJ, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 24/5/2022, DJe de 1/7/2022; AgInt no Resp 1.883.157/RJ, relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 16/12/2020, DJe 18/12/2020.

(...)

8. Agravo interno do Estado do Rio de Janeiro parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido. (AgInt no Resp n. 1.883.142/RJ, relator Ministro Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do TRF5), Primeira Turma, julgado em 29/11/2022, DJe de 2/12/2022.)

Entender de modo contrário, ou seja, extraír diretamente do art. 155, § 2º, X, “b” da CF, e dos precedentes indicados, o entendimento que qualquer remetente da energia elétrica na venda interestadual feita à indústria que a emprega no seu processo de industrialização é **contribuinte do ICMS**, representa violação **expressa** do princípio da separação de poderes, consagrado no art. 2º da CF, bem como das normas textualmente postas nos arts. 2º, § 1º, III, 3º, III, 4º, parágrafo único, IV e 9º, § 2º da Lei Complementar nº 87/96, conduta esta, aliás, vedada pelo RPAF, reitere-se.

Logo, não vejo, com o devido respeito, hipótese legal ou interpretação possível que conduza à retirada automática do sentido previsto na própria norma de não incidência nas operações interestaduais relativas à energia elétrica quando destinados à industrialização ou à comercialização, devendo tais circunstâncias serem apuradas no caso concreto.

Entendo, pois, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

Quanto aos pedidos subsidiários, rememoro que restei vencido na proposta de diligência para fins de verificar, com exatidão, o percentual de energia elétrica efetivamente consumida no processo empresarial do Recorrente, inclusive para fins de apuração em face do contrato de demanda de potência afirmado, cuja existência é representada nas faturas de consumo de fls. 78/89, objeto do laudo pericial privado de fls. 67/76.

Contudo, a despeito de ter considerado pertinente o pedido principal, entendo por registrar o meu entendimento a respeito da questão subsidiária, relacionada à incidência do ICMS na demanda contratada. Diferentemente do quanto alegado pelo d. Relator, o Autuado apresentou, sim, prova nos autos de que havia valores de demanda de potência contratada e não consumida, restando qualquer outro elemento complementar probatório passível de ser adunado aos autos em oportunidade diversa em face de tais indícios.

Acrescento ainda que, a linha fixada na tese de Repercussão Geral (Tema 176) fixada pelo E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 593.824/SC, “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”, é derivada da própria sistemática da operação com energia elétrica, não havendo razão de ordem normativa para a dissociação efetuada, sequer pela previsão dos citados Art. 17, V e § 1º da Lei nº 7.014/96, c/c o Art. 268, XVII, “a”, 1 do RICMS/12.

A respeito, o eminentíssimo Min. Teori Zavascki no recurso especial precitado fez a distinção entre demanda de potência contratada e demanda de potência efetivamente utilizada:

“É importante atentar para a definição de demanda contratada: é a demanda de potência ativa, expressa em quilowatts (kW), a ser “disponibilizada pela concessionária” ao consumidor, “conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento”, que pode ou não ser “utilizada durante o período de faturamento”. Demanda de potência contratada, bem se vê, não é demanda utilizada, e, se não representa demanda de potência elétrica efetivamente utilizada, não representa energia gerada e muito menos que tenha circulado. A simples disponibilização da potência elétrica no ponto de entrega, ainda que gere custos com investimentos e prestação de serviços para a concessionária, pode constituir - e efetivamente constitui - fato gerador da tarifa do serviço público de energia, mas certamente não constitui fato gerador do ICMS, que tem como pressuposto indispensável a efetiva geração de energia, sem a qual não há circulação. Ora, é fenômeno da realidade física, já se disse, que não há geração de energia elétrica sem que haja consumo. Daí o acerto, mais uma vez, da jurisprudência do STJ: a demanda de potência de energia simplesmente contratada ou mesmo disponibilizada, mas ainda não utilizada, não está sujeita à incidência de ICMS, porque o contrato ou a disponibilização, por si sós, não constituem o fato gerador desse tributo.

Entretanto, isso não significa dizer que o ICMS jamais pode incidir sobre a tarifa correspondente à demanda de potência elétrica. Tal conclusão não está autorizada pela jurisprudência do Tribunal. O que a jurisprudência afirma é que nas operações de energia elétrica o fato gerador do ICMS não é a simples contratação da energia, mas sim o seu efetivo consumo. Por isso se afirma que, relativamente à demanda de potência, a sua simples contratação não constitui fato gerador do imposto. Não se nega, todavia, que a potência elétrica efetivamente utilizada seja fenômeno incompatível ou estranho ao referido fato gerador. Pelo contrário, as mesmas premissas teóricas que orientam a jurisprudência do STJ sobre o contrato de demanda, levam à conclusão (retirada no mínimo a contrario sensu) de que a potência elétrica, quando efetivamente utilizada, é parte integrante da operação de energia elétrica e, como tal, compõe sim o seu fato gerador” (grifo nosso).

A própria concessionária de energia elétrica apresenta tais elementos distintivos na fatura de consumo, no campo relacionado à descrição da nota fiscal e informações importantes, vide notas fiscais (faturas de consumo) de fls. 78/89.

Feitas todas estas considerações e, pelas razões apontadas, voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para reformar o acórdão recorrido e julgar INSUBSTANTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 298633.0012/22-9, lavrado contra **FOSNOR - FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 894.963,76, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Gabriel Henrique Lino Mota, Fernando Antônio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS