

A. I. Nº - 298633.0012/22-9
AUTUADO - FOSNOR – FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S/A.
AUTUANTE - ÂNGELA MARIA MENEZES BARROS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/08/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0148-04/23-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 e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela foi expedido em 30/09/2022 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 nº 7.014/96, relativamente ao período de dezembro/19 a abril/22, em decorrência da seguinte acusação: **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 consumo próprio. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada”.**

O autuado, por intermédio de seu Patrono, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 20 a 34, apresentando, inicialmente, uma síntese dos fatos, onde cita que as operações objeto da autuação são amparadas por regra constitucional e legal de não incidência do imposto estadual, eis que destinadas ao processo de industrialização de mercadorias.

Em preliminar 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 nº 87/96 (LC) e Art. 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Após citar 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.

Ao adentrar ao mérito do lançamento pontuou 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, aduziu 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 a comercialização ou a industrialização, situação esta incorporado pelo Estado da Bahia no artigo 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96, não havendo dúvidas, portando, ao seu entender, que os mencionados dispositivos afastam a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização.

Destacou 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 vocabulário “industrialização” para efeitos de tributação pelo ICMS com aquele utilizado para efeito de cobrança de IPI, sendo coisas completamente distintas”*, citando não ter sentido tal posicionamento pois não se praticam operações de industrialização de energia, citando, ainda, que sob o ponto de vista do IPI o conceito de industrialização diz respeito a modificação da própria mercadoria, ou seja, que realize uma operação que modifique sua natureza, enquanto que, 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. III da Lei Kandir, claramente se refere à operação de circulação de mercadoria destinada a um processo de industrialização, ou seja, utilizada como insumo.

Com efeito, sustentou que a Lei estabelece que o ICMS incide sobre a entrada no território do Estado destinatário de energia elétrica, quando não destinadas à industrialização ou à comercialização, em dois momentos: *i)* no caso de consumidor final, no momento em que entrasse no seu estabelecimento, já que estaria encerrado o ciclo produtivo e, *ii)* no caso das indústrias, no momento da saída, já que a energia, como insumo integrante do custo do bem final, seria necessária e efetivamente tributada quando da posterior saída do produto industrial.

Apresentou Laudo Técnico, Doc. 05, para efeito de comprovação de que a energia que utiliza no processo de industrialização corresponde a 91% de toda a energia que adquire, citando, ainda, para fim de corroborar seu argumento, decisão oriunda do Poder Judiciário nesse sentido.

Destacou que o STF, no julgamento do RE 748.543 (Tema 689) não declarou a inconstitucionalidade dos arts. 2º, § 1º, inc. III e 3º da LC 87/96, cujo objeto da discussão era definir se o Estado de origem poderia exigir o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, nos termos do art. 155, § 2º, X “b” da CF/88, acrescentando que esse Tema em que ficou definida a análise da repercussão geral, inclusive, quando do julgamento do mérito, ficou definido que o Estado de destino é competente para exigir ICMS em sua totalidade na operação interestadual de energia elétrica destinada a consumidor final.

Expressou que demonstrou nestes autos que o artigo 3º, inciso III, da LC 87/96 afasta a incidência do ICMS nas operações interestaduais de energia elétrica quando destinadas à industrialização, não havendo qualquer dúvida de que a energia elétrica que adquiriu é utilizada em sua atividade industrial, de sorte que, ao contrário do que entendeu a autuante, o termo *“industrialização”* previsto no artigo 3º, inciso III da LC 87/96 e no artigo 3º, inciso III da Lei 7.014/96 diz respeito ao processo de industrialização de determinado bem ou produto, e não apenas à industrialização da própria energia elétrica.

No tópico seguinte passou a discorrer a respeito do *“Princípio da não cumulatividade: Possibilidade do creditamento na aquisição da energia elétrica – Ausência de prejuízo ao erário”*, onde destacou que não considerar a entrada da energia elétrica no seu estabelecimento como sujeita à incidência do 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 tributados.

A título de *“argumento subsidiário”*, pugnou para que seja revista a base de cálculo do ICMS, que tomou por base a demanda da potência contratada de energia elétrica e não a definitivamente consumida, divergindo do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em sistemática de repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 593.824 (Tema nº 176), assim fixada:

“A demanda de potência elétrica não é possível, 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”.

Com isso, argumentou que ao fazer uso dos recolhimentos que efetuou no cumprimento das condições dos Contratos de Compra e Venda, a autuante incorreu em equívoco pelo alargamento da base de cálculo do imposto, que deve considerar, exclusivamente, a demanda consumida de energia elétrica, pelo fato de que a regra matriz de incidência do ICMS pressupõe a efetiva circulação de mercadorias, que não se confirma pela mera celebração de contratos, muito menos perfazendo sua base de cálculo o valor da contraprestação que não atinente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Passou a contestar “Juros, correção monetária e multa confiscatória”, cujos juros devem ser limitados ao percentual estabelecido para os tributos federais, no caso a Taxa SELIC, já reconhecido pelo STF, não podendo, assim, os Estados e Municípios legislar aplicando regra de atualização monetária maior que o fixado pela União.

Quanto ao percentual da multa aplicada no percentual de 60% defende que possui efeito confiscatório, portanto, inconstitucional.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- Seja recebida a presente Impugnação, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário;
- Seja acolhida a Impugnação para o fim de julgar improcedente o Auto de Infração, frente as nulidades e aos fundamentos de mérito apresentados;
- subsidiariamente: *i*) em razão do evidente excesso na constituição do crédito tributário, que o feito seja baixado em diligência a fim de que se apure a correta base de cálculo do ICMS sobre a demanda de energia elétrica efetivamente utilizada; *ii*) seja reduzida a multa a ser aplicada para o patamar mínimo previsto na legislação estadual, bem como sejam limitados os percentuais de juros e correção monetária aos patamares da Taxa Selic.

Ao final solicitou que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do Patrono que indicou, sob pena de nulidade.

A autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 93 e 94, onde pontuou que lavrou o Auto de Infração em lide obedecendo as normas regulamentares de sua função fiscalizadora.

Pontuou que o autuado em sua própria defesa declara que no cadastro do CNPJ e Inscrição Estadual consta como atividade principal: CNAE PRINCIPAL 2013402 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais, portanto atividade industrial.

Disse que conforme planilha anexa ao PAF 2986330006229, registrado no SIPRO 122016/2022-9, fica demonstrado o cálculo do ICMS a recolher incidente sobre a entrada de Energia Elétrica oriunda de outra UF, adquirida no Mercado Livre, nota-se que o contribuinte está gozando do benefício da redução em 52% da Base de Cálculo do ICMS, conforme Art. 268, inciso XVII do RICMS/2012, já que o CNAE do contribuinte é 2013402 - Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais, classificado como indústria:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

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

- a) 52%, quando:*
- b) 1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;*
- c) 2 - destinada à atividade hoteleira, excetuada a atividade de motel;*
- d) 3 - destinada à atividade de atendimento hospitalar;*
- e) 32% quando destinada ao consumo pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações mantidas pelo poder público federal;*

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 nº 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 nº 87/96 (LC) e Art. 3º, inciso III da Lei nº 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 1ª quanto de 2ª 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 1ª 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 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 de 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”.

A decisão acima foi objeto de reexame pela segunda instância em sede de apreciação de Recurso Voluntário, ACÓRDÃO CJF Nº 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 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 acrescidos). ”**

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 acrescentados).

...

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 acrescentado). 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”.

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 vênia**, 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 transcrito:

“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, (...)”.

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 PRCEDÊNCIA 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 defendente, 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 a industrialização, situação esta incorporado pelo Estado da Bahia no artigo 3º, inciso III da Lei nº 7.014/96, não havendo dúvidas, portando, 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 defendente (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 JF Nº 0184-01/18, mantido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0304-12/19, também no Acórdão 4ª JF Nº 0128-04/20, mantido em sede de Recurso Voluntário pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão Nº 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.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298633.0012/22-9**, lavrado contra **FOSNOR FOSFATADOS DO NORTE-NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do ICMS no valor de **R\$ 894.963,76**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 18 de julho de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR / VOTO EM SEPARADO