

A. I. Nº - 298574.0014/21-5
AUTUADO - VALE MANGANÊS S/A.
AUTUANTE - JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/11/2024

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0244-04/24-VD

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL POR CONSUMIDOR FINAL. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. PAGAMENTO A MENOS. FALTA DE INCLUSÃO DA TARIFA TUST NA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Inclui-se na base de cálculo do ICMS, nas operações com energia elétrica, a TUST - Tarifa de Utilização do Sistema de Transmissão. A legislação de regência do ICMS atribui ao consumidor de energia elétrica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento. Os valores exigidos ICMS sobre a TUST e a TUSD estão amparados pelas regras contidas no Convênio ICMS 117/04. O Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento dos Recursos Especiais afetados ao Tema 986, sob a sistemática de julgamento dos recursos repetitivos, fixando, por unanimidade, que devem ser incluídas na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de energia elétrica a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final - seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha). Mantida a exigência incidente ao FECEP e as alíquotas aplicadas, assim como a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela foi expedido em 25/06/2021 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 665.990,98, mais multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, relativamente ao período de maio/2019 a janeiro/2021, em decorrência das seguintes acusações:

Infração 01 – 003.002.04 – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. O sujeito passivo realizou operações de aquisição de energia elétrica e recolheu a menos o ICMS incidente sobre a respectiva entrada. Vide Demonstrativo do ICMS devido da Aquisição Interestadual de Energia Elétrica Destinada ao Consumo do Contribuinte e do Valor Destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP”. Valor lançado R\$ 616.658,32. Período Maio/2019 a Janeiro/2021. Enquadramento legal: Arts. 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305 do RICMS/BA. Multa aplicada: 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 003.002.04 – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Lançamento relativo ao valor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação

da Pobreza – FECEP, decorrente do pagamento a menos na operação de entrada de energia elétrica.

Vide Demonstrativo do ICMS devido da Aquisição Interestadual de Energia Elétrica Destinada ao Consumo do Contribuinte e do Valor Destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP, “. Valor lançado R\$ 49.332,66. Período Maio/2019 a Janeiro/2021. Enquadramento legal: Arts. 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305 do RICMS/BA. Multa aplicada: 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 21 a 53, onde, após considerações iniciais, destacou que lhe foi imputado recolhimento a menos de energia elétrica, na forma que indicou.

Observou que dentre os insumos utilizados no seu processo produtivo, consome energia elétrica contratada junto ao Mercado Livre de Energia, explicando que para viabilizar o consumo da energia adquirida, celebrou contratos de cessão da infraestrutura de transmissão e de distribuição com Concessionárias de Transmissão e de Distribuição de energia, e, como contrapartida pela referida cessão de uso, obriga-se ao pagamento de TARIFAS denominadas TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição), afirmando que a cobrança dessas tarifas independe do efetivo consumo de energia, que é calculada com base no porte da infraestrutura (montante de uso) contratada, na forma da Resolução Aneel nº 281/95, observando que embora a cessão dos meios necessários à transmissão e distribuição de energia elétrica não materialize hipótese de incidência do ICMS, vem sofrendo no caso *sub examine* a cobrança do imposto sobre os valores pagos à título de TUST.

No tópico que intitulou “*DAS OPERAÇÕES DO SETOR ELÉTRICO: GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. CONTRATO DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO/DISTRIBUIÇÃO (CUST/CUSD)*”, destacou as mudanças ocorridas no setor elétrico nacional a partir da década de 1990, cujo resultado dessas reformas foi a separação dos segmentos de geração, transmissão e distribuição da energia, sendo que, desde então, esses segmentos passaram a ser administrados por agentes específicos, com a subsequente “desverticalização” do sistema, discorrendo a este respeito, citando ao final que em decorrência dos contratos de transmissão ou distribuição, os consumidores livres obrigam-se ao pagamento de tarifas denominadas de TUST (recolhida em virtude da formalização do CUST) e TUSD (recolhida em virtude da formalização do CUSD), conforme Resolução nº 281/99 da Aneel e Decreto nº 2.655/1998, transcritas, concluindo que os encargos de conexão se destinam à cobertura de custos relativos a projeto, construção, equipamentos, medição, operação e manutenção do ponto de conexão.

No item “*Cessão de Uso. Tarifa paga para conexão e uso dos sistemas de transmissão TUST*”, mencionou que para o exercício de sua atividade econômica, precisa adquirir energia elétrica e que a Lei 9.648/98, em seu artigo 9º, impõe que a contratação para o fornecimento de energia elétrica seja feita separadamente da contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição, e que para viabilizar o consumo da energia elétrica adquirida, está conectada ao Sistema de Transmissão e de Distribuição e utiliza as instalações elétricas integrantes desse sistema, enquanto que as condições do acesso e uso são reguladas pelo Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST), celebrado com o Operador Nacional do Sistema (ONS) e com as concessionárias de transmissão, assim como ocorre nos contratos de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), e, como contrapartida, a se obriga ao pagamento de TARIFA.

Dessa forma pontuou que o pagamento da TUST e da TUSD não se confunde com os valores devidos pela energia elétrica consumida, ou seja, em outras palavras, a mera cessão temporária dos meios de transmissão e distribuição objeto dos contratos celebrados jamais implica em circulação de mercadoria entre os contratantes, capaz de materializar a hipótese de incidência do ICMS.

Passou a discorrer sobre “*Da ilegalidade da cobrança de ICMS sobre a TUST*”, citando que o ICMS é um imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, nos

termos do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, e que, da sua leitura transparece de forma inequívoca que o ICMS incidente sobre as operações envolvendo energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria (energia), enquanto que, de outro lado, os Contratos de Uso dos Sistemas de Distribuição e de Transmissão (CUSD e CUST) visam assegurar que o montante de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão seja compatível com o consumo de energia elétrica pretendido pelo consumidor. Em outras palavras, regulam o 'quanto' da rede de distribuição e de transmissão (do sistema) deverá ser disponibilizado ao consumidor para viabilizar a aquisição de energia junto ao fornecedor de sua escolha (que poderá ser a própria concessionária a cuja rede o consumidor está conectado).

Observou que os contratos celebrados com as Concessionárias de Transmissão e de Distribuição não tem por objeto a transferência da propriedade de qualquer bem entre as contratantes, senão apenas a cessão provisória dos meios de transmissão e de distribuição, circunstância que não materializa hipótese de incidência do ICMS, e que a ausência de transferência de propriedade de bens decorre da própria natureza dos contratos de CUSD e CUST, citando doutrina a este respeito.

Aduziu que ao editar a Súmula 166, o STJ considerou a transferência de propriedade como critério material da incidência tributária do ICMS, sem a qual não há que se falar em tributo exigível, enquanto o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, como o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso especial submetido ao rito do art. 543-C do CPC (RE n. 540.829 RG/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 17.11.2014; e REsp n. 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª S., DJe 10.09.2010), estabeleceram que a circulação apta a atrair a incidência do ICMS é somente aquela em que há transferência de domínio.

De igual modo, pontuou que as tarifas cobradas pela cessão de uso (TUST/TUSD) não integram a base de cálculo do imposto devido sobre o consumo de energia elétrica, questão esta que se encontra sumulada pelo STJ através da Súmula 391.

Acrescentou que seguindo esta linha de inteligência, ao analisar o tema em diversas oportunidades o STJ reconheceu ser ilegal a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS (AgRg no REsp 1.408.485 / AgRg no REsp 1.075.223 / AgRg no REsp 1.135.984), ao tempo em que essa compreensão foi reafirmada em recente acórdão do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES. [...] 4. O STJ possui entendimento consolidado de que a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição - TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor (AgRg na SLS 2.103/PI, Rel. Ministro Francisco Falcão, Corte Especial, DJe 20/5/2016; AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/4/2016; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11/6/2013; AgRg no REsp 1.014.552/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/3/2013; AgRg nos EDcl no REsp 1.041.442/RN, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/9/2010). (STJ, REsp 1649658/MT, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2017, DJe 05/05/2017)

Apontou que as 05 (cinco) Câmaras Cíveis do TJ-BA também já se pronunciaram sobre o tema, conforme ementas que transcreveu.

Afiançou que a jurisprudência e doutrina citada são convergentes em apontar para a ilegalidade da cobrança combatida, visto que o pagamento da TUST não decorre de uma operação de circulação de mercadoria, mas da mera cessão provisória de uso dos meios de transmissão entre os contratantes, o que não é capaz de materializar a hipótese de incidência do ICMS, ao tempo em que, não por outro motivo, foi que, para encerrar a discussão sobre esse assunto, a Lei Complementar nº 194/22 alterou a Lei Complementar nº 87/1996 para deixar claro que não incide ICMS sobre a TUST e a TUSD.

Sendo assim, sustentou que resta patente a insubsistência da autuação, pelo que merece ser

julgada integralmente improcedente.

Passou a se reportar ao que denominou de *“Proposta de emenda constitucional PC 285/04. Tentativa frustrada de ampliação das hipóteses de incidência do ICMS”*, onde afirma que não há no ordenamento vigente qualquer previsão legal que autorize a cobrança de ICMS sobre as tarifas de conexão e uso dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica (TUST/TUSD), daí porque, a mobilização dos estados federados por uma alteração do texto constitucional que ampliasse as hipóteses de incidência do imposto, autorizando a cobrança pretendida, cuja PEC nº 285/04 pretendeu alterar a matriz constitucional do tributo, dando nova redação do art. 155, da CF, para autorizar a cobrança de ICMS sobre as tarifas de transmissão e distribuição de energia, não sendo aprovada.

Adentrou ao tópico intitulado *“Da ilegitimidade da Impugnante para figurar no polo passivo da relação jurídica-tributária. ICMS destacado e retido pela CHESF (Substituto)”*, pontuando que a substituição tributária em matéria de ICMS remonta à edição do próprio Código Tributário Nacional, que, em sua redação original previa a possibilidade de se atribuir ao industrial ou atacadista o dever de recolher o ICMS devido pelo varejista, mediante acréscimo, no preço da mercadoria, de percentagem de até 30%, enquanto que com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a sistemática da substituição tributária ganhou *status* constitucional (especialmente após o advento da EC nº 03/93, que inseriu o § 7º ao art. 150 da Lei Maior), tendo-se autorizado o legislador infraconstitucional a transferir para terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido sobre sua própria operação e sobre as operações subsequentes (ou seja, sobre fatos geradores que ainda irão ocorrer, o que se convencionou denominar de substituição tributária para frente. Analisando de forma específica o papel do substituto tributário, pode-se dizer que este se enquadra como sujeito passivo direto do tributo.

Aduziu que o substituto é obrigado pela lei a efetuar o pagamento da exação relacionada à fato gerador praticado por terceiro, ou seja, substituto paga dívida tributária própria oriunda de fato de terceiro, sendo que a lei lhe assegura, em nome da justiça (capacidade contributiva), a possibilidade de recuperação - contra o terceiro que praticou o fato gerador - do dispêndio fiscal que lhe foi diretamente imputado, sendo tal exigência de vinculação entre o substituto e o substituído é decorrência não apenas da própria sistemática da ST, mas também da sua regulamentação pelo CTN.

Asseverou que o binômio *“sujeição passiva - substituição tributária”* está assentado na premissa de que a substituição tributária é modalidade de sujeição passiva direta, haja vista que, por expressa determinação legal, a obrigação de recolhimento do *quantum debeatur* já nasce para o agente substituto, apesar de o fato gerador ser praticado por terceiro, o substituído, que não possui qualquer dever ou responsabilidade perante a Fazenda Pública no que se refere à obrigação decorrente do fato gerador por ele próprio praticado, não podendo ser alvo de exigência futura na hipótese de eventual inadimplemento do substituto. Seu único dever é comercial: ao pagar o vendedor-substituto, este último será ressarcido do ônus que sofreu pela retenção e recolhimento antecipado do imposto que seria imputável ao substituído, citando doutrina para consubstanciar seus argumentos.

Afirmou que o tributo é indevido pelo substituído neste caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, ao cobrar eventual valor faltante do substituído, estar-se-ia considerando como sujeito passivo quem não figura na relação, ao tempo que, *in casu*, verifica-se que a CHESF (vendedor-substituto) fez a retenção do ICMS destacado nas Notas Fiscais por si emitidas, nos termos dos arts. 8º e 10 da Lei Estadual nº 7.014/96:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas

pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

§ 7º O responsável por substituição sub-roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária.

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

§ 1º A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída:

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, relativamente ao pagamento do imposto desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento à unidade da Federação onde deva ocorrer essa operação.

Destarte, sustentou que não é contribuinte de fato (substituído), responsável pelo recolhimento do ICMS, função esta atribuída por lei estadual à CHESF, que é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, conforme estabelece o dispositivo supra transcrito.

Após tecer outras considerações de ordem jurídica e tributária a respeito desta questão, mencionando doutrina, concluiu este tópico defendendo que tendo em vista os argumentos incontestáveis ora apresentados, não há qualquer razão para o Estado da Bahia cobrar o suposto débito tributário do ora autuado.

Por essa razão, sustentou que o auto de infração em epígrafe é **nulo**, por ter sido lavrada contra sujeito que não figura na relação jurídica tributária, ou seja, contra quem não é sujeito passivo da obrigação principal.

Argumentou em seguida que em que pese a patente insubsistência da autuação, passa a demonstrar a total iniquidade da cobrança do adicional de 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, bem como da aplicação da alíquota de 25% sobre energia elétrica, como pretende a autuante, desenvolvendo argumentos jurídicos para respaldar seu posicionamento.

Disse que a energia elétrica é produto essencial, conforme definido por lei federal, circunstância suficiente para afastar a incidência da alíquota de ICMS de 25% e do adicional de 2%, aplicável a produtos supérfluos, enquanto que o Estado da Bahia, adotando o princípio da seletividade, estabeleceu alíquotas diferenciadas para diversas mercadorias, como, por exemplo, a alíquota de 7% nas operações com arroz, feijão, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca (Art. 16, I, da Lei 7.014/96), contudo, afrontando o princípio da seletividade, atribuiu à energia elétrica a mesma alíquota aplicável a bebidas alcoólicas, embarcações de esporte e recreio, *jet-esquis*, joias, perfumes e outros produtos supérfluos (Art. 16, II, da Lei 7.014/96).

Apontou que se a norma federal define energia elétrica como produto essencial, é de hialina clareza a antijuridicidade do lançamento tributário em tela, por conferir um tratamento tributário mais gravoso a bem/insumo de primeira necessidade, devendo a alíquota de 25% e o adicional de 2% incidirem sobre bens supérfluos apenas, a adequada tributação fica restrita aos seus limites semânticos.

Após aprofundar seu posicionamento acerca da questão, conclui sustentando que não há dúvida quanto à indispensabilidade da energia elétrica para si, transparecendo insubsistente a cobrança do adicional de 2% ao FECEP na alíquota do ICMS sobre energia elétrica e tarifas de uso dos seus sistemas de distribuição e transmissão, bem como da alíquota de 25%, aplicável a produtos supérfluos, mister se faz a redução da alíquota de 25% para 18% e o cancelamento da cobrança do adicional de 2%.

Como último tópico defensivo passou a questionar a multa de 60% aplicada na autuação, a qual considera confiscatória, citando jurisprudência a este respeito, para concluir citando que a decisão que colacionou relativamente a dedução de penalidade aplicada sobre descumprimento

de obrigação acessória, corrobora o seu direito, pois, além de dever obediência aos princípios da estrita legalidade, proporcionalidade e razoabilidade, é vedado à administração promover tratamento desigual entre os contribuintes, consoante determinado pelo princípio da impessoalidade.

Finalmente disse que a presente impugnação ataca multa excessiva (desproporcional e confiscatória), pois está sendo arbitrada como se fosse possível ao ente federado ultrapassar os limites da razoabilidade, pelo que mister se faz o cancelamento da multa e, caso superada a preliminar, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, cancelando-se a multa aplicada.

Protestou ao final por todos os meios de prova admitidos, requerendo, desde logo, a juntada dos documentos anexados à presente defesa e a realização de diligência com a notificação da Secretaria Estadual da Fazenda e da CHESF (substituto tributário) para carrear aos autos todos os comprovantes de recolhimento do ICMS via DAE ou GNRE no período autuado, referente a aquisição de energia elétrica que efetuou, a fim de assegurar o *substantive due process of law*, com o efetivo contraditório e ampla defesa, sem prejuízo de quaisquer outras provas que se entenda como necessárias ao deslinde da controvérsia.

O autuante, apresentou Informação Fiscal, fls. 275 a 287, enfrentando os argumentos ofertados pelo autuado, na forma a seguir delineada.

Assim é que, quanto ao argumento de não incidência de ICMS sobre TUST, pontuou que os valores exigidos a título de TUST relativos ao consumo efetivo de energia elétrica adquirida no Ambiente de Contratação Livre - ACL encontra respaldo normativo no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77, de 5 de agosto de 2011 e no art. 400 do Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, razão pela qual, pela subsunção dos respectivos fatos geradores às normas vigentes, em especial, o § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77/11, são subsistentes os lançamentos no Auto de Infração em epígrafe.

No que diz respeito aos argumentos inerentes ao tópico “*DAS OPERAÇÕES DO SETOR ELÉTRICO: GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA. CONTRATO DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO/DISTRIBUIÇÃO (CUST/CUSD)*”, reafirmou que o lançamento do ICMS a englobar valores a título de TUST e TUSD encontra respaldo normativo no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77, de 5 de agosto de 2011 e no art. 400 do Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012.

Ao se reportar ao tópico defensivo “*DA CESSÃO DE USO. TARIFA PAGA PELO IMPUGNANTE PARA A CONEXÃO E USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO (TUST)*”, ponderou que os valores relativos à conexão e a TUST na aquisição de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre – ACL compõem a base de cálculo para a incidência do ICMS, de acordo com o § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 77, de 5 de agosto de 2011 e no art. 400 do Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012.

Naquilo que se relaciona ao tópico “*DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE ICMS SOBRE A TUST*”, defendeu que o autuado possui a figura jurídica de consumidor de energia elétrica, e não produtor independente no procedimento fiscal em questão. Assim, a lição da Doutrina exposta não cabe no contexto da aquisição de energia elétrica.

Sustentou que, na espécie, há incidência de ICMS nas operações de aquisição de energia elétrica entre pessoas jurídicas distintas, de modo a não incidir a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça - STJ. Nesse sentido, o entendimento abordado pelo REsp 32.203-RJ e pelo REsp 37842-7-SP não são aplicáveis à questão em tela, sobretudo, esse Recurso Especial por existir circulação econômica, identificada, inclusive, pelo autuado ao relatar sobre a existência de contratos relativos à transmissão e distribuição de energia elétrica relativos às suas operações fiscais de aquisição.

Disse que a respeito do RE 540.829 RG/SP, a matéria julgada relativa à importação de equipamento sob o regime de arrendamento mercantil, fato jurígeno diverso do caso em tela que trata de

aquisição de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre – ACL, enquanto que a situação jurídica avaliada no REsp 1125133 é relativa à transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma empresa. Ocorre que o lançamento tributário em questão se relaciona com a aquisição de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre – ACL, apontando que no DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO DA AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA DESTINADA AO CONSUMO DO CONTRIBUINTE E DO VALOR DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA - FECEP, da planilha ICMS_A_MENOS, verifica-se as operações fiscais de aquisição interestadual de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre, de pessoas jurídicas distintas do Sujeito Passivo, seja pela pesquisa do CNPJ do emitente ou pela UF do emitente. Assim, os fatos são diversos de modo a não incidir a decisão do STJ ao caso concreto.

Aduziu em seguida que o conteúdo da Súmula 391 do STJ, bem como do REsp nº 960.746 – SC não são aplicáveis à questão posta, diante da falta de comprovação de existência de força vinculante dos julgados e por não estarem comprovados que os julgados estão relacionados com o Ambiente de Contratação Livre de Energia Elétrica, cuja tributação do ICMS incide na efetiva aquisição dessa mercadoria pelo Sujeito Passivo. Aliás, o presente lançamento administrativo se coaduna com a Ementa do REsp nº 960.746 no sentido de o ‘ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa’, diante das operações fiscais relativas ao consumo de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre – ACL, registrando que a autuação em questão refere-se à aquisição de energia elétrica, no ACL, efetivamente consumida.

Disse que não cabe a assertiva do autuado ao caso concreto com base na decisão proferida pelo STJ, nos autos do AgRg no REsp 1.408.485, pois não se trata de deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, visto que aquisição da energia elétrica ocorreu no Ambiente de Contratação Livre, no qual o Sujeito Passivo é consumidor de energia elétrica no procedimento fiscal realizado e, sobretudo, porque a incidência do ICMS é na aquisição, pelo Contribuinte, da energia elétrica efetivamente consumida, razões distintas do julgado apresentado, enquanto que a decisão nos autos do AgRg no REsp 1.075.223 é inaplicável ao caso concreto, pois o fato gerador neste caso é na aquisição da energia elétrica efetivamente consumida, diferentemente do fato gerador na saída da mercadoria apresentado no julgado, destacando que no sentido da inaplicabilidade ao caso em tela, tem-se o AgRg no REsp 1135984 cuja decisão também trata de fato gerador na saída de mercadoria.

Observou que a decisão, nos autos do REsp 1649658/MT, trata de fato gerador na saída da mercadoria, além da obrigatoriedade de existir o efetivo consumo da energia elétrica, enquanto na presente lide administrativa, está demonstrada a incidência do ICMS na aquisição, no Ambiente de Contratação Livre, de energia elétrica, efetivamente consumida, aduzindo que a decisão nos autos do AgRg no REsp 1041442/RN trata de julgado relacionado com demanda contratada ou reservada de energia elétrica, fato diverso da imputação tributária em questão, na qual há lançamento de ICMS na aquisição, no Ambiente de Contratação Livre, de energia elétrica, efetivamente consumida.

Destacou que o autuado não comprova a relação entre o lançamento tributário que trata de incidência do ICMS na aquisição, no Ambiente de Contratação Livre de Energia Elétrica, efetivamente por ele consumida e o fato jurídico abordado no julgado de nº 0007084472017850000 do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em sede de Agravo de Instrumento, já as razões apresentadas pelo mesmo do julgado do processo nº 05674690320148050001 do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em sede de Apelação, não merecem ser acolhidas ao caso em tela, pois não há indicação do mercado de contratação da energia elétrica, se do Ambiente Livre ou Cativo, bem como na lide questão não incidir a matéria atinente à Súmula 166 do STJ, visto que não se trata de deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte, e, sim, da aquisição de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre.

Sustentou que o autuado não comprova o liame jurídico: *i)* entre o julgado apresentado, em sede de Agravo de Instrumento, do processo nº 00218848020178050000 do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e o caso concreto neste PAF; *ii)* entre o julgado apresentado, em sede de Agravo de Instrumento, do processo nº 00245522420178050000 do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e o caso concreto neste PAF; *iii)* entre o julgado apresentado, em sede de Agravo de Instrumento, do processo nº 00264377320178050000 do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e o caso concreto neste PAF; *iv)* não comprova que os precedentes do STJ apresentados tratam da matéria relativa ao Ambiente de Contratação Livre de Energia Elétrica. Igualmente, não demonstra o caráter vinculante dos julgados no Âmbito do Poder Judiciário do Estado da Bahia, nem, ao menos, o trânsito julgado dos processos citados.

Naquilo que se relaciona ao item defensivo “DA PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL PEC 285/04. TENTATIVA FRUSTRADA DE AMPLIAÇÃO DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS”, citou que não são cabíveis as alegações defensivas, posto que, as normas citadas nesta peça informativa, bem como aquelas registradas nas fls. 1 e 2 dos autos, delimitam o arcabouço jurídico da presente imposição estatal. Assim, asseverou que deve ser mantido o lançamento tributário em questão.

Quanto ao item intitulado “DA ILEGITIMIDADE DO IMPUGNANTE PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA”, asseverou que há previsão normativa para submeter o Sujeito Passivo no polo passivo da relação jurídico-tributária do ICMS com o Estado da Bahia, citando o arcabouço normativo que oferece sustentação:

LEI Nº 7.014/96

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (Grifo nosso)

[...]

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário. (Grifo nosso)

[...]

§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos. (Grifo nosso)

[...]

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (Grifo nosso)

[...]

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química; (Grifo nosso)

[...]

§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado. (Grifo nosso)

[...]

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas. (Grifo nosso)

§ 1º A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída: (Grifo nosso)

[...]

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, relativamente ao pagamento do imposto desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na

operação final, assegurado seu recolhimento à unidade da Federação onde deva ocorrer essa operação. (Grifo nosso)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido à unidade da Federação onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente, na condição de substituto tributário. (Grifo nosso)

[...]

§ 4º A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais também será admitida nos termos do inciso VII do caput do art. 8º desta Lei. (Grifo nosso)

Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento. (Grifo nosso)

[...]

CONVÊNIO ICMS 117/04

Cláusula primeira Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e pelo uso dos sistemas de transmissão ao consumidor que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio. (Grifo nosso)

[...]

CONVÊNIO ICMS 77/11

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a: (Grifo nosso)

[...]

II - destinatário que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo. (Grifo nosso)

[...]

DECRETO Nº 13.780/12

Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.

[...]

§ 2º O adquirente deverá recolher o ICMS devido em documento de arrecadação em separado, no prazo previsto no inciso XVI do art. 332.

[...]

Citou que o autuado não comprova a condição de Substituto Tributário dos seus fornecedores de energia elétrica, nem discrimina as operações fiscais sujeitas à mencionada situação jurídica, a exemplo da empresa Companhia Hidro Elétrica do São Francisco, de CNPJ nº 33.541.368/0001-16, no levantamento fiscal realizado pelo Autuante - DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO DA AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA DESTINADA AO CONSUMO DO CONTRIBUINTE E DO VALOR DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA – FECEP, salientando que o permissivo normativo para realizar o lançamento tributário em questão, na hipótese do remetente da mercadoria estar inscrito no Estado da Bahia como Substituto Tributário – arts. 6º, § 3º e 8º, § 5º, da Lei nº 7.014/96.

Por consequência, afiançou que as decisões do Poder Judiciário e do CARF, bem como as lições da Doutrina, não podem ser aplicadas à questão em tela por falta de pertinência temática, em que pese a ausência da comprovação dos respectivos efeitos vinculantes.

Adentrou ao item “*DA SUBSISTÊNCIA DA COBRANÇA DO ADICIONAL DE 2% AO FECEP SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 25%*”, citando que no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, o art. 82, fixa o dever de instituir Fundos de Combate à Pobreza, *in verbis*:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

§ 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000).

E que, por seu turno, o art. 83 da ADCT delimita o alcance da norma estabelecida no art. 82:

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (Grifo nosso)

Desta forma, afiançou que, da análise, permite-se constatar que o lançamento tributário do ICMS em tela está circunscrito pelo exclusivo comando do art. 82, § 1º, da ADCT. Salvo melhor juízo, a necessidade da lei federal relaciona-se com a possibilidade de criação dos Fundos Municipais para o combate à pobreza – art. 83 c/c art. 82, § 2º, todos da ADCT. Logo, o entendimento defensivo não deve prosperar.

Adentrou ao item nominado “*DA SUBSISTÊNCIA DA COBRANÇA DO ADICIONAL DE 2% DESTINADA AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA – FECEP – EXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR E NORMAS DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT*”, citando que o § 1º do art. 82 da ADCT impõe requisitos, para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, ao fixar o adicional na alíquota do ICMS, bem como ao dispor sobre as condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal.

Após transcrever o tratamento do referido artigo constitucional acerca da lei complementar, sustentou que, em seu contexto, a respeito da matéria atinente ao ICMS e ao adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP, é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que atende ao mencionado comando da Constituição Federal.

Esclareceu, ainda, que o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT estabelece o dever de instituir os Fundos de Combate à Pobreza, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. No Estado da Bahia, o referido Fundo foi instituído por meio da Lei nº 7.988, de 21 de dezembro de 2001. Quanto ao cumprimento da lei complementar mencionada no § 1º do art. 82 da ADCT, refirma sua existência, qual seja, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Abriu o tópico intitulado “*DA SUBSISTÊNCIA DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 25% SOBRE ENERGIA ELÉTRICA*”, apontou que a Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 59, de 26 de maio de 1989, dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências, enquanto em seu art. 10 estabelece:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais (Grifo nosso):

I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; (Grifo nosso)

Observou que a citada norma elenca a produção e distribuição de energia elétrica como serviços ou atividades essenciais, mas não classifica ou considera a energia elétrica como mercadoria ou produto essencial, sobretudo, para o consumo dos Contribuintes do ICMS no Estado da Bahia,

registrando que o lançamento tributário em questão cumpre a ordem jurídica tributária vigente, enquanto que as lições da Doutrina apresentadas pelo autuado diferem das normas postas vigentes à época dos fatos geradores do ICMS vigentes, no sentido da aplicação da alíquota de 25% do ICMS relativo à aquisição da energia elétrica.

A respeito do julgado apresentado do STJ - REsp 1221170/PR, disse que o autuado não apresenta a pertinência temática com a presente autuação, visto que tratam de matérias atinentes aos tributos PIS e COFINS, registrando a falta de apresentação dos efeitos desse julgado, bem como o seu marco inicial, tendo em vista o sobrestamento pelo STF, conforme telas afixadas às fls. 284 e 285.

A respeito do julgado apresentado do TJ BA - Apelação nº 0084438-34.2006.8.05.0001, disse que o autuado não demonstra o marco inicial da decisão definitiva e dos seus efeitos, além do alcance da decisão definitiva, e, em que pese a decisão no RE 714139 RG, não há evidências de que as normas vigentes aplicadas no procedimento fiscal realizado não estejam contempladas no ordenamento jurídico, logo, as normas positivadas são válidas, transcrevendo a ementa do julgado do STF relacionado ao Tema 745, concluindo pela subsistência do lançamento.

Quanto a multa aplicada disse que não deve prosperar o argumento defensivo pelo seu afastamento, por possuir previsão legal, enquanto que a configuração da hipótese ao apelo da equidade não consta nos autos deste processo, de modo a inexistir a causa de pedir para a redução da multa pretendida nos termos do artigo regulamentar mencionado, concluindo pela manutenção integral do Auto de Infração.

Em 24 de agosto de 2023 o presente PAF foi encaminhado em diligência à PGE/PROFIS, fl. 293, com solicitação de emissão de Parecer Jurídico acerca das questões envolvidas no presente PAF.

Em atendimento, a PGE/PROFIS apresentou o Parecer Opinativo de fls. 295 a 299, **o qual reproduzo, a seguir, na íntegra:**

“EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. JULGAMENTO DO TEMA 986 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TESE APROVADA: A TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST) E/OU TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD), QUANDO LANÇADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA COMO ENCARGO A SER SUPOSTADO DIRETAMENTE PELO CONSUMIDOR FINAL, SEJA ELE LIVRE OU CATIVO, INTEGRA PARA FINS DO ARTIGO 13 PARÁGRAFO 1º, INCISO II, ALÍNEA “A” DA LC 87, DE 1996, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS. PROSSEGUIMENTO DO PROCESSO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Trata-se de consulta encaminhada a esta Procuradoria Fiscal quanto à possibilidade de prosseguimento regular do presente processo, suspenso, por orientação da PGE, em razão do Tema Repetitivo 986 do STJ, no qual se discute a “Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS.”

Pois bem. O auto de infração foi lavrado em decorrência da ausência de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento do contribuinte, adquirida por meio de contrato de compra e venda firmado em Ambiente de Contratação Livre - ACL.

A empresa autuada alega, em síntese, que “o pagamento da TUST e da TUSD não se confunde com os valores devidos pela Impugnante pela energia elétrica consumida. Em outras palavras, a mera cessão temporária dos meios de transmissão e distribuição objeto dos contratos celebrados pela Impugnante jamais implica em circulação de mercadoria entre os contratantes, capaz de materializar a hipótese de incidência do ICMS.”

Verifica-se que a controvérsia gira em torno da definição da base de cálculo para a incidência do ICMS na conta de energia consumida. O contribuinte entende que o imposto deveria incidir apenas sobre o valor da energia elétrica, sem a inclusão das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão e de Uso do Sistema de Distribuição, já que, ao meu ver, estas não corresponderiam ao fato gerador do imposto, ou seja, não tratam uma hipótese de circulação de mercadoria.

Ocorre que as referidas tarifas possibilitam que o consumidor utilize o sistema, de forma a permitir o recebimento da energia elétrica. Sendo assim, quando a empresa contrata a utilização do sistema de distribuição ou transmissão, está contratando um serviço sem o qual não poderá consumir a energia elétrica.

Vale dizer, os serviços referentes à TUSD e à TUST integram o valor da operação para possibilitar o fornecimento de energia elétrica de acordo com as necessidades do consumidor, de modo que o valor

contratado para a utilização do sistema de transmissão e distribuição não pode ser excluído da base de cálculo do ICMS, consoante art. 155, § 3º, da Constituição Federal:

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;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir **sobre operações relativas a energia elétrica**, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. **(destaques adotados)**

Como se verifica da dicção do dispositivo transcrito acima, a Constituição dispõe que o ICMS alcança **TODAS** as operações referentes à energia elétrica, não se referindo apenas à efetiva circulação da energia. Logo, o fornecimento de energia propriamente dito constitui apenas uma modalidade de operação relativa à energia elétrica, não estando excluídas as demais operações que permitem que a circulação aconteça.

Destarte, considerando que ICMS incide sobre o valor integral das operações relativas à energia elétrica, tem-se que o entendimento defendido pela empresa autuada viola o § 3º do art. 155 da Constituição Federal.

Aliado a isto, verifica-se que, em face do disposto no art. 155, II, § 2º IX, b, da CF, o fato gerador do ICMS é “o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. Portanto, mesmo adotando o entendimento de que inexiste na espécie a circulação de mercadoria, apresenta-se óbvia a incidência do ICMS no caso em tela, pois as TUSD/TUST são serviços não compreendidos na competência municipal (sujeitos ao ISS) e são fornecidos conjuntamente com mercadoria (energia elétrica).

Nesse sentido, em 13/03/2024, o Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento dos Recursos Especiais afetados ao Tema 986, sob a sistemática de julgamento dos recursos repetitivos, fixando, por unanimidade, que devem ser incluídas na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de energia elétrica a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final - seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha). Veja-se o teor da certidão de julgamento, abaixo colacionada:

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial para reformando o acórdão recorrido, declarar que a TUST e TUSD integram a base de cálculo do ICMS respeitando-se a modulação de efeitos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 986: “A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD) quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, ‘a’, da LC 87/1996 a base de cálculo do ICMS.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves. Sérgio Kukina. Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues. Afrânio Vilela e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

2017/0170364-8 - REsp 1692023.

Através do referido julgamento, o i. Relator destacou que o fato gerador do ICMS é a circulação jurídica da mercadoria energia elétrica e que “em razão da sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo, concretizando-se em uma corrente elétrica que é acionada quando do fechamento do circuito físico existente desde a fonte geradora até a unidade do usuário”.

Diante disto, as fases acima mencionadas formam um conjunto de elementos essenciais que integram o fato gerador, compondo o preço total da operação, não podendo qualquer um deles ser dissociado da base de

cálculos do ICMS. Por fim, concluiu o douto Relator que “Não se trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dela indissociável”.

Assim, em razão do julgamento do TEMA 986, opina-se pelo prosseguimento do feito, julgando-se procedente o Auto de Infração nº 298633.0005/23-0, em linha com o precedente do STJ, que, como visto, pacificou o entendimento no sentido de que o ICMS índice sobre o valor integral da operação relativa à energia elétrica, que inclui, obviamente, o valor da TUSD e TUST.

À apreciação do i. Procurador Assistente do NAFE”.

Consta à fl. 299v despacho da lavra do i. Procurador Assistente do NAFE acolhendo o Parecer Opinativo supra transcrito.

VOTO

Conforme relatado, o Auto de Infração em tela foi expedido para exigir crédito tributário no montante de R\$ 665.990,08, mais multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em decorrência das seguintes acusações:

Infração 01 – 003.002.04 – *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. O sujeito passivo realizou operações de aquisição de energia elétrica e recolheu e menos o ICMS incidente sobre a respectiva entrada. Vide Demonstrativo do ICMS devido da Aquisição Interestadual de Energia Elétrica Destinada ao Consumo do Contribuinte e do Valor Destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP”. Valor lançado R\$ 616.658,32. Período Maio/2019 a Janeiro/2021. Enquadramento legal: Arts. 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305 do RICMS/BA. Multa aplicada: 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 – 003.002.04 – *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Lançamento relativo ao valor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP, decorrente do pagamento a menos na operação de entrada de energia elétrica – 003.002.004. Vide Demonstrativo do ICMS devido da Aquisição Interestadual de Energia Elétrica Destinada ao Consumo do Contribuinte e do Valor Destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP, “. Valor lançado R\$ 49.332,66. Período Maio/2019 a Janeiro/2021. Enquadramento legal: Arts. 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305 do RICMS/BA. Multa aplicada: 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

O autuado suscitou a nulidade do lançamento tributário ao argumento de que não é contribuinte de fato (substituído), responsável pelo recolhimento do ICMS, função esta atribuída por lei estadual à CHESF, que é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, de acordo com o estabelecido pelos Arts. 8º, inciso III e 10, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, sustentado, assim, não haver razão ao Estado da Bahia cobrar o imposto objeto da autuação, por ter sido lavrada contra sujeito que não figura na relação jurídica tributária, ou seja, contra quem não é sujeito passivo da obrigação principal.

Tal argumento foi, ao meu ver, corretamente rechaçado pelo autuante, ao se posicionar no sentido de que há previsão normativa para submeter o autuado no polo passivo da relação jurídico-tributária do ICMS com o Estado da Bahia, citando o arcabouço normativo que oferece tal sustentação:

LEI Nº 7.014/96

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

[...]

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

[...]

§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos.

[...]

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

[...]

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

[...]

§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituído, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.

[...]

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas. (Grifo nosso)

§ 1º A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída:

[...]

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, relativamente ao pagamento do imposto desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento à unidade da Federação onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido à unidade da Federação onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente, na condição de substituto tributário.

[...]

§ 4º A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais também será admitida nos termos do inciso VII do caput do art. 8º desta Lei.

Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.

CONVÊNIO ICMS 117/04

Cláusula primeira Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e pelo uso dos sistemas de transmissão ao consumidor que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio.

CONVÊNIO ICMS 77/11

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre, a:

[...]

II - destinatário que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.

DECRETO Nº 13.780/12

Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve

ser integrado o montante do próprio imposto.

[...]

§ 2º O adquirente deverá recolher o ICMS devido em documento de arrecadação em separado, no prazo previsto no inciso XVI do art. 332.

Conforme bem lembrado pelo autuante, o autuado não comprova a condição de Substituto Tributário dos seus fornecedores de energia elétrica, nem discrimina as operações fiscais sujeitas à mencionada situação jurídica, salientando que há previsão normativa para realizar o lançamento tributário em questão, submetendo o autuado no polo passivo da relação jurídico-tributária do ICMS neste Estado, conforme preceituam os Arts. 6º, § 3º e 8º, § 5º, da Lei nº 7.014/96, Cláusulas primeira dos Convênios 117/04 e 77/11, além do Art. 400, § 2º do RICMS/BA, acima em destaque.

Isto posto, não acolho o pedido de nulidade do Auto de Infração formulado pelo autuado.

No mérito, indefiro de imediato, com base no Art. 147, incisos I e II do RPAF/BA, o pedido de realização de diligência através de notificação junto à empresa CHESF no sentido de que, na condição de substituto tributário, carree aos autos todos os comprovantes de recolhimento do ICMS via DAE ou GNRE do período autuado, referente as aquisições de energia elétrica que efetuou nessa empresa, na medida em que não compete tal providência à SEFAZ e, sim, ao autuado que deveria ter feito essa comprovação, acaso existente.

A questão central do presente lançamento está focada no argumento defensivo de não incidência de ICMS sobre TUST, cujos valores exigidos relativos ao consumo efetivo de energia elétrica adquirida no Ambiente de Contratação Livre – ACL não são devidos porquanto a cessão dos meios necessários à transmissão e distribuição de energia elétrica não materialize hipótese de incidência do ICMS, entretanto vem sofrendo no caso *sub examine* a cobrança do imposto sobre os valores pagos ao título de TUST.

Assim é que, no que tange aos argumentos relacionados a não incidência de ICMS sobre TUST e da ilegalidade da sua cobrança, todos rechaçados pelo autuante, vejo que se trata de uma matéria amplamente já enfrentada por este Órgão Julgador Administrativo, isto é, 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, razão pela qual, valho-me de julgamentos já prolatados neste CONSEF, cujos votos tanto de 1ª quanto de 2ª Instâncias ficam aqui reproduzidos, pelo fato de envolver a mesma questão no tocante a aquisição de energia elétrica por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de ACL:

Assim é que, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, ao se posicionar acerca do Auto de Infração nº 217359.0015/21-7, através do Acórdão nº 0073-01/22-VD, assim decidiu, no tocante ao mérito:

“VOTO

(...)

O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS decorrente da aquisição interestadual de energia elétrica pelo autuado, em ambiente de contratação livre. O autuado possui a atividade de fabricação de fertilizantes e utiliza a maior parte da energia em seu processo industrial. O cálculo do imposto devido tomou por base os valores constantes nas notas fiscais de aquisição, conforme relação constante nos demonstrativos das fls. 07 a 10.

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

Inicialmente, cumpre destacar que a imunidade aventada pelo autuado, prevista na alínea “b” do inciso X

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

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 acrescido). “

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

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

...

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

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

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

...

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

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

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

...”

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

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

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

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

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

...

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

a) 52%, quando:

1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;

...”

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

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

Do exposto, 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 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 0328/11-21-VD.

Aliado aos pontos acima consignados, e de forma mais específica ao objeto da presente autuação, merece registro ao julgamento também já realizado por este CONSEF, relacionado ao Auto de Infração nº 207103.0009/18-9, **lavrado contra o aqui mesmo autuado**, cuja decisão contida no Acórdão 1ª JJF nº 0101-01/19, foi mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal mediante o Acórdão nº 0018-12/20, cujos excertos assim se apresentam:

Acórdão 1ª JJF nº 0101-01/19:

(...)

*A infração 02, acusa a autuada de não proceder ao recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado no ambiente de contratação livre – ACL, estando conectada, diretamente à rede básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. **A defesa argumenta que o imposto está sendo cobrado exclusivamente sobre a TUST e sobre os encargos da conexão.** Afirma que estes valores não se confundem com os valores devidos à concessionária pelo consumo de energia elétrica. Ou seja, a cessão temporária dos meios de transmissão e distribuição, objeto dos contratos celebrados, não implica em circulação de mercadoria entre os contratantes, capaz de materializar a hipótese de incidência do ICMS, que tem como fato gerador as operações envolvendo energia elétrica a circulação da mercadoria, no caso a energia elétrica.*

Sustenta que os contratos celebrados com as concessionárias de transmissão não têm por objeto a transferência da propriedade de qualquer bem entre as contratantes, senão apenas a cessão provisória dos meios de transmissão, circunstância que não materializa hipótese de incidência do ICMS.

Sustenta que os contratos celebrados com as concessionárias de transmissão não têm por objeto a transferência da propriedade de qualquer bem entre as contratantes, senão apenas a cessão provisória dos meios de transmissão, circunstância que não materializa hipótese de incidência do ICMS. A simples conexão e utilização do sistema de transmissão de energia elétrica não configuram hipótese de incidência que pudesse legitimar o lançamento.

Argumenta ainda que o dispositivo legal que se fundamentou o autuante para efetuar o lançamento, se mostra totalmente inconstitucional.

Nas notas fiscais que serviram de base para a autuação, referentes à aquisição de energia elétrica, gravadas em mídia – CD à fl. 93 e listadas no demonstrativo analítico elaborado pelo autuante às fls. 36, 36-v a 46, 46-v, observo que as operações de aquisição oriundas de diversas unidades da Federação, não sofreram qualquer tributação.

O esclarecimento da controvérsia, portanto, requer inicialmente a análise detalhada da legislação atinente a

cobrança do ICMS no fornecimento de energia elétrica.

Para tanto, cabe precipuamente destacar que a Constituição Federal estabelece no seu art. 155, inc. II, matriz instituidora do imposto, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre 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.

O § 2º, inc. X, alínea “b” do mesmo artigo, determina que o imposto previsto no inciso II, não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Assim, o comando constitucional protege as operações que se destinem a outros Estados, energia elétrica da incidência do ICMS, ou seja, tais operações estão protegidas pela não incidência.

A Lei Complementar nº 87/96 que disciplina o ICMS, em obediência ao comando constitucional, estabelece no seu art. 3º, inc. III.

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;

Por outro lado, o artigo 2º da mesma lei complementar assim determina:

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. (Grifo nosso).

A lei complementar também estabelece as normas para definir o sujeito passivo, a ocorrência do fato gerador e o local da operação, conforme dispositivos transcritos.

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;

Assim, a lei complementar define de forma cristalina a incidência do ICMS sobre as operações de entrada, no território do Estado destinatário, 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.

No comando legal, há de ser destacado o aspecto relevante da incidência do ICMS no caso em comento, qual seja: operações de entrada de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O legislador constitucional e infraconstitucional estabeleceu que no caso do adquirente da energia elétrica ser consumidor final, ou seja, não submeter à energia elétrica adquirida a processo industrial, ou não a destinar à comercialização, o ICMS caberá ao Estado de destino, pois trata de mercadoria destinada ao consumo.

A não incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica se aplica a unidade Federada quando a energia elétrica é destinada à industrialização, ou seja, quando a energia elétrica se caracteriza como insumo, ou quando destinada à comercialização, que seja, quando o adquirente irá comercializar esta mercadoria, sendo que a incidência do ICMS sobre a circulação ocorrerá na saída subsequente, seja da mercadoria produzida com a energia elétrica, seja da própria energia elétrica na operação de revenda.

A Lei nº 7.014/96, em perfeita consonância com os dispositivos supramencionados, estabelece no seu art. 2º como reproduzido.

Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)

III - a entrada, no território deste Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (LC 87/96 e 102/00); (...)

§ 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.

A mesma lei que institui o ICMS no Estado da Bahia, alinhada a norma constitucional e a lei complementar, estabelece a ocorrência do fato gerador no art. 4º, inc. VIII e define a figura do contribuinte no art. 5º, § 1º, inc. IV.

Por fim, observando todos os ditames já mencionados, o art. 400 do RICMS/2012, estabelece.

*Art. 400. O cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, nos termos inciso VIII do caput do art. 4º e no inciso IV do § 1º do art. 5º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, **acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.** (Grifei).*

Assim, resta demonstrado não assistir razão ao argumento defensivo de que o autuante não observou o que determina a legislação, haja vista o respaldo oferecido pelo dispositivo regulamentar acima citado.

Quanto à incidência do ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, trata-se de matéria reiteradamente analisada pelo CONSEF, que em diversos julgamentos consolidou o entendimento que a mesma está incluída no campo de incidência do ICMS, e deve ser considerada como uma despesa acessória do fornecimento de energia elétrica, e, portanto, deve integrar a base de cálculo relativa ao fornecimento deste insumo.

Para tanto, transcrevo trecho do voto condutor do i. julgador Tolstói Seara Nolasco no julgamento do PAF nº 278868.3003/12-6, Acórdão JJF nº 0049-05/13, cuja decisão por unanimidade foi confirmada pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CJF nº 0471-13/13.

“Em concordância com os fundamentos que embasaram o lançamento fiscal, também entendemos que a TUST não é um direito de uso das linhas de transmissão, totalmente desvinculado, para fins tributários, da operação de fornecimento. No sistema anterior, onde a atividade era verticalizada os custos de transmissão eram integrados à tarifa, e, portanto, tributados pelo ICMS. O novo modelo de negócios não modifica o regime de tributação do ICMS. Apenas segmenta a incidência do tributo, atribuindo ao adquirente da energia a responsabilidade pela emissão das notas fiscais e o pagamento do tributo relativos à transmissão. Assim prescreve o Convênio ICMS nº 117/04, cuja Cláusula Primeira atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao consumidor de energia elétrica, nos termos a seguir:

“Cláusula primeira. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento. “

Esta regra foi introduzida no RICMS/97, no art. 571-B, acima transcrito, com a prescrição das obrigações tributárias, relativas à responsabilidade, pagamento e emissão de notas fiscais, estas últimas inseridas no campo das chamadas obrigações instrumentais.

Não tenho dúvida de que a intenção do legislador foi manter o sistema tributário tal qual sempre funcionou. Vale ressaltar que o poder executivo federal, ao editar o Decreto nº 5.163/2004, regulamentou o processo de comercialização de energia elétrica, inclusive no ambiente de contratação livre. O art. 51, do citado Decreto trouxe o seguinte comando, abaixo reproduzido:

“Art. 51 - Os consumidores livres e aqueles referidos no art. 48 estarão sujeitos ao pagamento de todos os tributos e encargos devidos pelos demais consumidores (grifos acrescidos), salvo expressa previsão legal ou regulamentar em contrário. “

Em concordância com os argumentos dos autuantes, verifico que intenção do governo federal foi promover uma maior competição entre os agentes do mercado de energia, estimulando um ambiente propício a inovações, eficiência e minimização de desperdício, não tendo pensado jamais em abrir mão de impostos, hipótese que faria desaparecer completamente o ambiente de contratação regulada, tornando sem sentido grande parte do texto da Lei nº 9.074/95, especificamente aquelas regras voltadas ao mercado regulado,

pois o ICMS afigura-se como uma parcela de valor significativo na formação do preço da energia elétrica.”

Em atenção ao que requer a autuada para que se proceda a suspensão do presente julgamento, tendo em vista as recentes decisões favoráveis aos contribuintes no Superior Tribunal de Justiça – STJ, bem como a iminência de pacificação do tema por meio de julgamento REsp 1.699.851/TO, a ser decidido com eficácia vinculante pelo STJ, na sistemática dos recursos representativos de controvérsia, art. 1.036 do NCPC, comungo com o entendimento expresso no julgamento em segunda instância procedido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CJF nº 0081-12/18, cujo voto vencedor proferido pelo i. Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, que afirma: “As circunstâncias (...) não retiram a legitimidade da cobrança lançada neste Auto de Infração, devendo, todavia, para fins de execução final da cobrança pela Fazenda Pública, que se aguarde a deliberação final do STJ acerca da legalidade da cobrança do ICMS sobre a TUST, TUSD e demais encargos.”

Infração 02 subsistente”.

Acórdão 2ª CJF 0018-12/20:

(...)

Quanto à discussão acerca do lançamento do ICMS nas operações de aquisição de energia e a inclusão da tarifa TUST na base de cálculo do imposto, esta matéria já foi exaustivamente e reiteradamente apreciada no âmbito deste CONSEF, inclusive, contra esse mesmo sujeito passivo. Cito como precedente, o Acórdão CJF Nº 0056-11/14, cuja ementa reproduzo abaixo:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0056-11/14

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE INCLUSÃO DE ENCARGOS SETORIAIS NA BASE DE CÁLCULO. O acolhimento da tese recursal significaria afronta ao princípio da isonomia tributária, porquanto privilegiaria os contribuintes de grande porte, que têm condições de contratar livremente no ACL – ambiente de contratação livre, desonerando o mesmo, em detrimento da contratação regulada (ACR – ambiente de contratação regulada), do qual fazem parte as pessoas, físicas ou jurídicas, de menor capacidade. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA.** Os autuantes, após a análise dos argumentos e relatórios da impugnação e das manifestações do contribuinte, observaram que a CCEE incorreu em equívocos de informações, o que ensejou a correta revisão dos demonstrativos, da qual resultou em redução substancial do valor exigido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

Trago aqui trecho minuciosamente explorado no Acórdão acima, que fundamenta a Decisão pela manutenção do lançamento:

No antigo modelo do setor elétrico brasileiro, em razão da verticalização que lhe caracterizava, os custos incorridos com a distribuição da energia elétrica, entre eles a geração e a transmissão, integravam o valor da tarifa, compondo a base de cálculo do imposto em tela.

Com a reestruturação, houve o desmembramento em quatro segmentos distintos: geração, comercialização, transmissão e distribuição de energia elétrica, e os grandes consumidores, apenas estes, passaram a ter a opção da compra junto a qualquer produtor, contratando com a distribuidora seu transporte até as instalações industriais consumidoras (ambiente livre - ACL).

A transmissão e fornecimento na sistemática anterior eram contratados junto ao mesmo agente, de forma que sempre incidiu o gravame sobre ambas.

Após a mudança, não houve alteração no que se refere ao método de suprimento de energia elétrica. Constatou-se somente o desmembramento dos contratos, com a criação do SIN (sistema interligado nacional), o qual dotou a atividade econômica de segmentos autônomos e interligados entre si, operando em regime de compartilhamento.

O marco regulatório do setor energético nacional teve como objetivos incentivar competição entre os agentes do mercado, estimular inovações, eficiência e minimização de desperdícios, sem almejar alterações na tributação.

O acolhimento da tese recursal significaria afronta ao princípio da isonomia tributária, porquanto privilegiaria os contribuintes de grande porte, que têm condições de contratar livremente no ACL – ambiente de contratação livre, desonerando o mesmo, em detrimento da contratação regulada (ACR – ambiente de contratação regulada), do qual fazem parte as pessoas, físicas ou jurídicas, de menor capacidade, consoante passarei a expor.

A Lei nº 10.848/2004, que consolidou o marco regulatório no setor energético pátrio, dispõe, entre outras

matérias, sobre a compra e venda de energia elétrica. Nessa Lei, assim como no Decreto que a regulamentou (nº 5.163/2004), está prevista a coexistência de dois ambientes de contratação: um livre (ambiente de contratação livre – ACL) e outro regulado (ambiente de contratação regulada – ACR).

Os consumidores que adquirem energia no ACL são denominados de “consumidores livres”. Segundo Antônio Ganim, consumidores livres “são aquelas empresas consumidoras que estão legalmente autorizadas a escolher o seu fornecedor de energia elétrica, dentre aqueles que lhes oferecerão melhores preços e condições”. Para tanto, consoante se observa, devem preencher determinados requisitos legais.

De acordo com a legislação vigente, podem ser enquadradas como consumidores livres:

- a) unidades consumidoras com carga maior ou igual a 3.000 KW, atendidas em tensão maior ou igual a 69 KV, ou aquelas instaladas após 07/07/1995 com demanda maior ou igual a 3.000 KW, atendidas em qualquer tensão, sendo que esses podem comprar energia de qualquer agente de geração ou comercialização de energia;
- b) unidades consumidoras com demanda maior que 500 KW, atendidas em qualquer tensão, desde que adquira energia elétrica proveniente das fontes referidas no § 5º do art. 26 da Lei nº 9.427/1996, com a nova redação dada pela Lei nº 11.943, de 2009. Esse tipo de comprador é classificado pela Aneel como “consumidor especial”.

É importante registrar que todo consumidor “nasce cativo”. Ingressar no denominado mercado livre, portanto, é uma opção colocada à disposição dos que preenchem os requisitos legais acima apontados.

No ACR, o adquirente de energia é denominado “cliente cativo”. São todos aqueles que, a despeito de preencherem os requisitos legais, não optaram pela condição de consumidor livre (consumidores potencialmente livres, mencionados no tópico anterior), ou os que não podem optar por tal condição. Em outras linhas, pode-se dizer que, de regra, “cativos” são os compradores residenciais, indústria e comércio de pequeno porte etc.

Os clientes “cativos” adquirem obrigatoriamente energia elétrica da concessionária de distribuição a cuja rede estejam conectados, sujeitando-se às tarifas regulamentadas pela Aneel. Por se tratar de contratação regulada, esse tipo de consumidor – o “cativo” – não pode escolher o estabelecimento gerador que lhe disponibilizará a energia, nem exerce a liberdade contratual (para fixação de preço, por exemplo), tal como acontece nos contratos celebrados no âmbito do mercado livre (ACL).

Além do acima exposto (tese recursal contrária ao princípio da isonomia tributária), o fornecimento de energia elétrica é um negócio jurídico que não pode ser segregado da transmissão. Por conseguinte, esta última caracteriza-se como custo, numa relação entre principal e acessório, legitimada no contrato de uso do sistema de transmissão (CUST) ou no contrato de uso do sistema de distribuição (CUSD), nos termos da Resolução 281/1999 da ANEEL (art. 10, §§ 1º, 2º, 3º e 4º). Com efeito, a TUST é a remuneração pelo uso das linhas de transmissão, vinculada, para fins tributários, ao fornecimento da energia.

Assim, mantenho a Decisão recorrida do item 2 do lançamento”.

Acresço que o presente PAF foi encaminhado a PGE/PROFIS para consulta acerca das questões jurídicas suscitadas na peça defensiva sobre a matéria aqui sob exame, que através do consistente Parecer Opinativo de fls. 176 a 180, retro transcrito, assim se posicionou, conforme ementa que reproduzo:

“EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. JULGAMENTO DO TEMA 986 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TESE APROVADA: A TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST) E/OU TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD), QUANDO LANÇADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA COMO ENCARGO A SER SUPOSTADO DIRETAMENTE PELO CONSUMIDOR FINAL, SEJA ELE LIVRE OU CATIVO, INTEGRA PARA FINS DO ARTIGO 13 PARÁGRAFO 1º, INCISO II, ALÍNEA “A” DA LC 87, DE 1996, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS. PROSSEGUIMENTO DO PROCESSO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”.

Vale, ainda destacar do referido Parecer Opinativo, o seguinte entendimento, que acolho:

“Verifica-se que a controvérsia gira em torno da definição da base de cálculo para a incidência do ICMS na conta de energia consumida. O contribuinte entende que o imposto deveria incidir apenas sobre o valor da energia elétrica, sem a inclusão das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão e de Uso do Sistema de Distribuição, já que, ao meu ver, estas não corresponderiam ao fato gerador do imposto, ou seja, não tratam uma hipótese de circulação de mercadoria.

Ocorre que as referidas tarifas possibilitam que o consumidor utilize o sistema, de forma a permitir o recebimento da energia elétrica. Sendo assim, quando a empresa contrata a utilização do sistema de distribuição ou transmissão, está contratando um serviço sem o qual não poderá consumir a energia elétrica.

Vale dizer, os serviços referentes à TUSD e à TUST integram o valor da operação para possibilitar o fornecimento de energia elétrica de acordo com as necessidades do consumidor, de modo que o valor contratado para a utilização do sistema de transmissão e distribuição não pode ser excluído da base de cálculo do ICMS, consoante art. 155, § 3º, da Constituição Federal:

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;

(...)

*§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir **sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.** (Destaque aditado)*

*Como se verifica da dicção do dispositivo transcrito acima, a Constituição dispõe que o ICMS alcança **TODAS** as operações referentes à energia elétrica, não se referindo apenas à efetiva circulação da energia. Logo, o fornecimento de energia propriamente dito constitui apenas uma modalidade de operação relativa à energia elétrica, não estando excluídas as demais operações que permitem que a circulação aconteça.*

Destarte, considerando que ICMS incide sobre o valor integral das operações relativas à energia elétrica, tem-se que o entendimento defendido pela empresa autuada viola o § 3º do art. 155 da Constituição Federal.

Aliado a isto, verifica-se que, em face do disposto no art. 155, II, § 2º, IX, b, da CF, o fato gerador do ICMS é “o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. Portanto, mesmo adotando o entendimento de que inexiste na espécie a circulação de mercadoria, apresenta-se óbvia a incidência do ICMS no caso em tela, pois as TUSD/TUST são serviços não compreendidos na competência municipal (sujeitos ao ISS) e são fornecidos conjuntamente com mercadoria (energia elétrica) “.

Nesse sentido, em 13/03/2024, o Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento dos Recursos Especiais afetados ao Tema 986, sob a sistemática de julgamento dos recursos repetitivos, fixando, por unanimidade, que devem ser incluídas na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de energia elétrica a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final - seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha)”.

No que pertine aos argumentos relacionados a insubsistência da cobrança do adicional de 2% ao FECEP sobre energia elétrica e da aplicação da alíquota de 25% de produto não supérfluo, vejo que o lançamento encontra total amparo na legislação tributária vigente, da qual tanto o Fisco quanto os órgãos julgadores devem cumprir.

Ademais vejo que o autuando se posicionou corretamente ao citar que o § 1º do art. 82 da ADCT impõe requisitos para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, ao fixar o adicional na alíquota do ICMS, bem como ao dispor sobre as condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, que, em seu contexto, a respeito da matéria atinente ao ICMS e ao adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECEP, é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que atende ao mencionado comando da Constituição Federal.

Deve, ainda, ser lembrado que o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT estabelece o dever de instituir os Fundos de Combate à Pobreza, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao tempo em que, no Estado da Bahia, o referido Fundo foi instituído por meio da Lei nº 7.988, de 21 de dezembro de 2001.

Ademais, vejo que o presente lançamento se encontra em harmonia com a norma tributária vigente, ou seja o art. 16-A e art. 16, II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, razão pela qual não acolho os argumentos defensivos.

Quanto aos argumentos suscitados na peça defensiva relacionados a efeitos confiscatórios da 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. Acrescento que as decisões paradigmas apresentadas pelo autuado para consubstanciar seu pedido, além de tratar de redução de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso, estão respaldadas em dispositivo legal já revogado pela Lei nº 14.183 de 13/12/2019, portanto, inaplicável.

Por tudo o quanto aqui exposto e acolhendo na íntegra o Parecer Opinativo da PGE/PROFIS, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2985740014/21-5**, lavrado contra **VALE MANGANÊS S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 665.990,98**, acrescido de multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA