

**PROCESSO** - A. I. N° 298574.0014/21-5  
**RECORRENTE** - VALE MANGANÊS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0244-04/24-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 14/04/2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0074-11/25-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. A glosa do crédito fiscal objeto do lançamento decorre da não comprovação de recolhimento do imposto por parte do fornecedor de energia elétrica em operação interestadual. Na condição de responsável solidário, o sujeito passivo não apresentou os comprovantes de recolhimentos faltantes, caracterizando não pagamento do imposto da operação antecedente e consequentemente indevida a utilização do crédito fiscal. Não acolhida as nulidades arguidas. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0244-04/24-VD proferido pela 4ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 25/06/2021 no valor histórico de R\$ 665.990,98, abordando as seguintes infrações:

**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.*

**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.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

**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 substituto, 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 exige 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 vênha, ao nobre relator, para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

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

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

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

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

...  
X - não incidirá:

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

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

“Art. 2º O imposto incide sobre:

...  
§ 1º O imposto incide também:

...  
III - **sobre a entrada**, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (grifos acrescidos).  
...”

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

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

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

Tal se dá porque não faz sentido se falar em industrialização da própria energia elétrica, salvo no contexto

do seu uso pelos estabelecimentos geradores, fora do qual a energia deve ser tratada como força motriz para uso nos equipamentos industriais, conforme tem entendido a jurisprudência do CONSEF, da qual é exemplo o Acórdão nº 0275-12/05, proferido pela 2ª CJF, cuja ementa reproduzo abaixo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Ementa. **TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA A CONSUMIDOR FINAL.** O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços não incide na saída de energia elétrica do território de uma unidade federada para incidir na entrada no território

de outra; implementação, pelo art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea 'b', da Constituição Federal, de um lado, e pelo art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, de outro, da política fiscal de atribuir ao Estado do destino a arrecadação do tributo quando se tratar de energia elétrica. **Se a energia elétrica integrar um ciclo posterior de industrialização ou comercialização sem ser consumida, o tributo não incide; incidirá se a energia elétrica for consumida no processo de industrialização ou de comercialização de outros produtos** (grifo acrescido). Precedente do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 198.088, SP, relator o Ministro Ilmar Galvão). Recurso especial conhecido, mas desprovido. “

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

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

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

...

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

a) 52%, quando:

1 - destinada às classes de consumo industrial e rural;

...”

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

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

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

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 NCP, 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 aditados)**

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 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, fuge 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.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente argui a nulidade da autuação por vício insanável no enquadramento jurídico (erro de direito), pois foi indicado o art. 400 do RICMS/BA, sendo que os documentos fiscais comprovam que os quantitativos de energia elétrica registrados nas Notas Fiscais de Entrada foram objeto de comercialização e não para seu consumo.

Defende a não incidência de ICMS sobre energia elétrica adquirida para industrialização ou comercialização, conforme arts. 2º, III, e 3º, da LC 87/86, arts. 2º, III, 3º, III da LEI nº 7.014/96, apontando que o CFOP (6251) constante dos documentos fiscais (Notas Fiscais nºs 22378, 56494, 56453, 21495 e 55119) sinaliza uma operação de venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização, assim como o CST 041, que confirma se tratar de operação não tributada.

Acusa a nulidade do acórdão por deixar de se manifestar quanto à legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de entrada emitidas pela CHESF, mantendo a respectiva glosa. Revela que o saldo remanescente do crédito glosado decorre de operações de aquisições da CHESF, acompanhadas de notas fiscais com destaque e retenção do ICMS incidente, de modo que a ausência de apresentação do comprovante de recolhimento pelo fornecedor jamais pode ser considerada irregularidade para fins de uso do crédito fiscal, especialmente pela CHESF possuir Inscrição Estadual única no Estado da Bahia e estar autorizada a emitir notas fiscais eletrônicas com o CSV nº 070, que ampara operações sob regime de substituição tributária.

Aponta que mesmo no caso de irregularidades nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor, o seu direito ao crédito do ICMS informado nos documentos fiscais jamais poderia ser violado porque é garantido ao contribuinte de boa-fé o direito de apropriação dos créditos destacados na nota fiscal ainda que posteriormente seja declarada inidônea/irregular, conforme art. 44 da Lei Estadual nº 7.014/96 e Súmula 509 do STJ, sendo que não há qualquer discussão quanto à veracidade da aquisição ou quanto ao destaque e retenção pela CHESF, não havendo ainda previsão legal para que lhe seja exigida a apresentação do comprovante dos recolhimentos do ICMS destacado.

Ressalta que, além do Estado da Bahia ser signatário do Convênio ICMS 77/11, que trata da substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica em ambiente de contratação livre, a Lei nº 7.014/96 estabelece a aplicação do regime nas operações interestaduais também quando o contribuinte se encontrar autorizado em regime especial de tributação, o que é o caso da CHESF, conforme art. 397, II do RICMS/BA.

Sustenta a sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, indicando que a pretensão de cobrar do recorrente tributo já retido pela CHESF, substituto tributário da operação, é rechaçada pelo STJ, que pacificou em sede de recurso repetitivo que não cabe a cobrança em face do substituído do tributo cobrado do substituto tributário (REsp n. 1.391.265/RS).

Afirma a insubsistência da cobrança do adicional de 2% ao FECEP porque não se trata de produto supérfluo, representando violação à Lei Federal nº 7.783/89, que prevê expressamente a energia elétrica como serviço ou atividade essencial.

Aponta também o caráter confiscatório da multa aplicada, classificando-a como excessiva.

Conclui requerendo o provimento do Recurso Voluntário.

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

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 18/03/2025 e adiado para o dia 31/03/2025.

## VOTO

Analisando, inicialmente, a preliminar de nulidade por erro no enquadramento jurídico dos fatos, sustentada pela recorrente, a qual alega que as Notas Fiscais nºs 22378, 56494, 56453, 21495 e 55119 comprovariam que os quantitativos de energia constante das notas fiscais de entrada foram objeto de comercialização. Sem razão, contudo.

Em que pese não conste dos autos a mídia da planilha que embasou o lançamento e que foi encaminhada à recorrente com a autuação, conforme comprovante de fl. 16 dos autos, este Relator diligenciou junto à Secretaria para consultá-la e pode constatar que os documentos fiscais mencionados no Recurso Voluntário não se encontram dentre aqueles considerados pelo Auto de Infração.

Registro desde já que, apesar deste relator, pessoalmente, entender que a fiscalização falhou ao não promover a juntada da mídia no caderno processual, trata-se de formalidade cuja não observância não acarreta nulidade, conforme § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, tampouco houve prejuízo à recorrente (§ 2º, do art. 18 do RPAF/BA), haja vista que recebeu o aludido demonstrativo.

Por consequência, não havendo nos autos notas fiscais referentes a energia elétrica adquirida para industrialização ou comercialização, também não prospera a preliminar que aborda a não incidência do ICMS sobre essas operações.

Rejeito as duas primeiras preliminares.

A terceira preliminar argui a nulidade do acórdão por violação à Súmula 509 do STJ e art. 44 da Lei nº 7.014/96 porque o acórdão recorrido não teria se manifestado sobre a legitimidade do aproveitamento de crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada emitidas pela CHESF. Entretanto, a referida preliminar não possui fundamento porque a impugnação de fls. 21-53 em nenhum momento aborda este tema, tratando-se de inovação trazida apenas no Recurso Voluntário.

A defesa administrativa, no máximo, suscita a ilegitimidade da recorrente (fls. 34-42), mas não aborda o assunto agora apontado como não apreciado pela JJF. Portanto, inexistente a nulidade arguida.

Rejeito também esta preliminar.

A recorrente repisa a arguição de nulidade por ilegitimidade passiva, porém, entendo que esta preliminar se confunde com o mérito e com o mesmo passa a ser enfrentada.

A discussão travada nestes autos não é nova neste Conselho, e já foi enfrentada pela 2ª CJF no Acórdão Nº 0095-12/23-VD, cuja ementa transcrevo abaixo:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0095-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO FISCAL. A glosa do crédito fiscal objeto do lançamento decorre da não comprovação de recolhimento do imposto por parte do fornecedor de energia elétrica em operação interestadual. Afastado as exigências de valores que tiveram comprovação de recolhimento. Na condição de responsável solidário, o sujeito passivo não atendeu a intimação para trazer aos autos os demais comprovantes de recolhimentos faltantes, caracterizando não pagamento do imposto da operação antecedente e consequentemente indevida a utilização do crédito fiscal. Mantida a decisão pela procedência parcial da infração. Não acolhida as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

O I. Cons. Eduardo Ramos de Santana, relator do referido acórdão, proferiu voto do qual transcrevo o trecho abaixo:

*“[...] Pela integração das regras previstas na Cl. 7ª do Convênio ICMS 81/1993 e art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/1996 pode se concluir que:*

*A) A operação interestadual com energia elétrica é enquadrada no regime de substituição tributária, cuja responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS-ST é do fornecedor;*

*B) Caso o fornecedor situado em outro Estado tenha promovido a inscrição como Contribuinte Substituto no Estado onde o destinatário da energia elétrica esteja instalado, a responsabilidade do pagamento do ICMS-ST é do remetente;*

*C) Caso o fornecedor não tenha inscrição no Estado destinatário da energia elétrica, deve promover o recolhimento em relação a cada operação por meio de GNRE que deve acompanhar o transporte da mercadoria (Cl. 7ª, § 2º do Convênio ICMS 81/1993);*

*D) Caso o fornecedor não possua inscrição no Estado destinatário da energia elétrica e não promova o recolhimento do ICMS devido em cada operação, o destinatário é solidariamente responsável pelo pagamento do ICMS-ST, nas entradas decorrentes de operações junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou Protocolo, “que não possua inscrição ativa neste Estado” (§ 5º, do art. 8º da Lei nº 7.014/1996).*

*Na situação em questão, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente o crédito fiscal relativo as aquisições de energia elétrica adquirida em outros Estados, sem a apresentação dos documentos comprobatórios.*

*Como o sujeito passivo juntou com a defesa apenas comprovantes de pagamentos de parte das operações autuadas, que foi acolhido na informação fiscal e no julgamento de primeira instância e não atendeu a intimação determinada pela 1ª JF para apresentar a respectiva GNRE ou DAEs que comprovasse o recolhimento do ICMS-ST devido relativo a operação interestadual de energia elétrica enquadrada no regime de ST, não tendo comprovado o recolhimento por parte do fornecedor, por força de Convênio, que não possui inscrição ativa neste Estado, a responsabilidade solidária pelo recolhimento do imposto é do estabelecimento autuado (§ 5º, do art. 8º da Lei nº 7.014/1996).*

*Consequentemente, não tendo comprovado o pagamento do ICMS-ST das operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, na condição de responsável solidário, não tem direito de utilizar o crédito fiscal do imposto da operação, haja vista, que não houve pagamento do imposto e indevida a utilização do crédito fiscal.*

*Quanto a alegação de que a multa aplicada possui caráter confiscatório, observo que a multa aplicada é prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal, e não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a sua inconstitucionalidade ou negar aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.*

*Observo ainda que a multa aplicada com porcentual de 60%, que foi retificada para a prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, trata de “... descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”, não se coaduna com as decisões colacionadas ao recurso interposto que se tratam de descumprimento de “obrigação acessória” relativo a falta de apresentação ou correção de arquivo magnético (JJF nº 0023-05/11; CJF nos 0411-12/13; 0542-12/09); emissão de NVC concomitante ao uso de ECF (CJF nº 0025-11/10) e falta de escrituração de nota fiscal de entrada (CJF nº 0542-12/06).*

*Portanto, não servem de paradigma por se tratar de obrigação acessória. E como fundamentado na decisão recorrida ressalto ainda que o citado § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, produzindo efeitos a partir de 13/12/2019, bem como revogado o art. 158 do RPAF/BA - que autorizava o órgão julgador a apreciar pedidos de redução de multa por descumprimento de obrigação acessória.*

*Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”*

Me alinho a este entendimento, e entendo que se aplica ao presente PAF. Ao contrário do que a recorrente sustenta, as Notas Fiscais nºs 78848 e 75830 de fls. 117-120, emitidas pela CHESF e juntadas com a defesa, não possuem destaque do imposto. Além disso, não se encontram dentre as que foram consideradas no lançamento.

Do mesmo modo, dentre as Notas Fiscais nºs 77244, 119981, 123615, 89438, 81836, 76770, 128395, 131954, 82357 e 80014 (fls. 122-131), também emitidas pela CHESF, mas com destaque do imposto, apenas as de nºs 77244, 81836, 82357 e 80014 estão relacionadas no demonstrativo da autuação. Contudo, uma vez que foram emitidas pela CHESF, localizada no Estado de Pernambuco, IE nº 000.558.400 e CNPJ nº 33.541.368/0001-16, que não tem inscrição como substituto tributário no Estado da Bahia, compete à recorrente, na qualidade de responsável solidária, comprovar o

respectivo recolhimento, como bem pontuado pela 2ª CJF no acórdão acima mencionado.

Observe-se que a recorrente trouxe aos autos diversos DAEs e comprovantes de recolhimento relativos a documentos fiscais emitidos por outros fornecedores, conforme documentos de fls. 133-238, inclusive do valor correspondente ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, em sentido diametralmente oposto à tese recursal defendida.

Consequentemente, não há como acolher o Recurso Voluntário, observando ainda que, a responsabilidade solidária, o adicional do FECEP, assim como os encargos legais, possui previsão expressa na legislação estadual vigente à época dos fatos geradores, não cabendo a este Conselho o seu afastamento ou declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade, na forma do art. 167 do RPAF/BA.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298574.0014/21-5, lavrado contra VALE MANGANÊS S/A., devendo ser intimado o recorrente, 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, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS