
| | |
|------------|--|
| PROCESSO | - A. I. N° 298929.0063/24-8 |
| RECORRENTE | - J MACEDO S/A. |
| RECORRIDA | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECURSO | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 ^a JJF n° 0061-03/25-VD |
| ORIGEM | - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET: 19/09/2025 |

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0316-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou comprovado que o imposto exigido refere-se a aquisições de energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre (ACL) de fornecedores localizados em outras unidades da Federação, mediante emissão de documentos fiscais devidamente escriturados (EFD) ocorrendo a incidência do imposto (Art. 2º, § 1º, III da LC n° 87/96). Documentos juntados ao processo refere-se a negociações efetuadas por outro estabelecimento e não fazem prova das alegações. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a decisão proferida pela 3^a JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 23/10/2024, acusando o cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 41.02.05. - Falta de recolher o ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada (2022, 2023 e 2024) - R\$ 1.856.873,13. Multa de 60%.

Na decisão proferida (fls. 317/322) a 3^a JJF apreciou que:

Depois de compulsar os elementos que compõem o presente PAF, verifico que: i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível; ii) foram determinados, com segurança, a infrações e o infrator; iii) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e iv) não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, bem como no transcurso de sua instrução o lançamento de ofício foi aperfeiçoado diante de documentação apresentada pelo Impugnante e ajustado pelo Autuante e o cientificado na forma da legislação de regência. Portanto, o presente Auto de Infração se afigura revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF- BA/99, que pudesse inquinar de nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento da falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL. Estando ele conectado, diretamente à Rede Básica de transmissão, para fim de seu próprio consumo. Mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada.

Em sede de Defesa pugna pela improcedência da autuação asseverando que adquire energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre - ACL - para utilização no desenvolvimento da sua atividade industrial, isto porque o seu consumo é, em regra, bem superior ao de consumidores domésticos, uma vez que a energia adquirida é utilizada no seu processo industrial, esclareceu serem essas operações, de aquisição de energia em ACL, que compõem a base da presente autuação, a qual apura a ausência de recolhimento de ICMS pela contribuinte.

Explicou que a autuação deixou de observar a norma disposta no inciso III, do art. 39, da Lei Complementar nº 97/99 (Lei Kandir)1, que retira do campo de incidência do ICMS as operações com energia elétrica empregadas no processo de industrialização, conforme reiteradamente ratificado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Em suma, essa foi a razão de Defesa apresentada pelo Autuado para se eximir da acusação objeto da autuação.

O Autuante informou que mantém a autuação pelo fato de que o estabelecimento autuado não industrializa e nem comercializa energia elétrica, portanto, é passível de cobrança do ICMS.

Como expendido a tese defensiva, repousa no entendimento de que não deveria ser lançado o imposto, com a alegação de que utiliza a energia elétrica adquirida no desenvolvimento de sua atividade industrial que se trata de industrialização e comercialização de farinha de trigo e seus derivados.

A origem da exigência fiscal da presente autuação se afigura definida, no inciso III, do § 1º, do art. 2º da LC 87/96, *in verbis*:

“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”.

Logo, resta evidente que nos autos que o estabelecimento autuado não se enquadra na exceção, expressamente preconizada na legislação de regência para não incidência, uma vez que a exceção de incidência veiculada no supra aludido dispositivo legal se refere exclusivamente a operações em que o estabelecimento adquirente de energia elétrica comercialize ou industrialize a energia adquirida.

Depois de examinar os elementos que instruem os presentes autos, constato que remanesce claramente demonstrado que o Autuado adquiriu energia elétrica em ambiente de contratação livre, sendo esse fato elemento motivador da incidência do ICMS, decorrente de operação de aquisição interestadual por meio do instrumento de Contrato de Compra e Venda firmado em ambiente de Contratação Livre - ACL.

Assim, resta evidenciado que o Autuado carreou aos autos elementos com o condão de elidir a exigência fiscal que lhe fora imputada.

Quanto a alegação da Defesa atinente à necessidade de reenquadramento da multa indicada no Auto de Infração, qual seja, a alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/97, para a prevista no inciso I, do mesmo artigo, constato que não há como prosperar a pretensão, haja vista que o enquadramento constante do Auto de Infração se afigura em devida conformidade com a irregularidade apurada, ao passo que o enquadramento pretendido, trata especificamente de recolhimento nos prazos regulamentares se o valor do imposto apurado tiver sido informado em declaração eletrônica. Portanto, mantenho o enquadramento da multa apontado na autuação.

Concluo pela subsistência da autuação.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 333 a 344), por meio do escritório de advogados R. AMARAL, HULAND, CASTRO ALVES, LINHARES & BARROS inicialmente ressalta que atua na industrialização e comercialização de farinha de trigo e seus derivados, cumprindo suas obrigações tributárias e adquiriu energia elétrica em Ambiente de Contratação Livre - ACL - para utilização na sua atividade industrial, que não prevê obrigação de recolhimento de ICMS pelo contribuinte.

Transcreve o art. 2º, § 1º, III da LC 87/1996 (fl. 335) que prevê a incidência do ICMS sobre a entrada no território do Estado de petróleo, lubrificantes e combustíveis derivados, “e de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou à industrialização”.

Argumenta que não procede a fundamentação de que a exceção de incidência veiculada no supra aludido dispositivo legal “... se refere exclusivamente a operações em que o estabelecimento adquirente de energia elétrica comercialize ou industrialize a energia adquirida”.

Observa que o STF no julgamento do RE 748543 – Tema 689, apreciou que de acordo com o disposto no art. 155, § 2º, X, “b” da CF/1988 estabeleceu que cabe ao Estado de destino o ICMS sobre operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para

emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto.

Observa que o art. 39, III da LC 87/96 (Lei Kandir), não foi objeto do RE, visto que a competência é do STJ por se tratar de legislação fedederal e não matéria constitucional cujo teor reproduz à fl. 337.

Afirma que na informação fiscal o autuante referencia a Lei Kandir, defendendo a tese de que a hipótese de não incidência do ICMS alcança apenas as operações interestaduais com energia elétrica que o contribuinte industrialize ou comercialize, e que no caso concreto, é inaplicável o Tema 689 do STF, mas deve prevalecer o entendimento pacificado no STJ.

Destaca que a decisão recorrida se limitou se a fundamentar que as operações de aquisição de energia elétrica não se enquadram nas hipóteses de não incidência do ICMS prevista no art. 3º, III da LC 87/1996, por não ter finalidade de industrialização ou comercialização, mas que deve ser reformada por entender que o citado dispositivo legal prevê a não incidência em relação a operações interestaduais com energia elétrica *“se destinada ao processo de industrialização”*.

Ressalta que o STJ, por meio das suas turmas (1ª e 2ª Turma) apreciou a matéria e pacificou o entendimento de que essas operações não se submetem à incidência do ICMS, bastando que sejam consumidas no processo industrial, ainda que não sirvam como matéria-prima.

Transcreveu parte do conteúdo do julgamento pela 2ª Turma do AgInt no RESP nº 1871692 (fl. 339).

E da mesma forma a decisão proferia pela 1ª Turma do STJ, dp AgInt no Resp nº 1883142 (fls. 339/341).

Ressalta que o critério utilizado pelo STJ para se aferir a “destinação à industrialização” da energia elétrica adquirida é a sua essencialidade no processo industrial ainda que não incorpore ao produto.

Destaca que a sua inscrição no CNPJ indica atividades econômicas de moagem de trigo e fabricação de derivados (CNAE nº 10.62-7-00), além da fabricação de massas alimentícias (CNAE nº 10.94-5-00), sendo indispensável o emprego de energia elétrica adquirida no ACL, fl. 28.

Atenta que as operações autuadas são de origem interestadual, conforme notas fiscais acostadas ao processo e a aquisição de energia elétrica objeto da autuação não se submete à incidência do ICMS, nos termos do art. 39, III da LC 87/96, em consonância com a jurisprudência do STJ.

Quanto a multa aplicada com porcentual de 60% (art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96), manifesta que possui caráter estritamente residual, devendo ser afastada por entender que a tipificação do art. 42, I do referido dispositivo, com porcentual de 50% alberga precisamente a infração imputada, é mais específica e benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 112, IV do CTN.

Requer que seja reconhecida a improcedência da autuação, e subsidiariamente a parcial procedência da autuação, com reenquadramento da penalidade e que seja intimado para realização de Sustentação Oral nos termos do Regimento Interno do CONSEF.

Registrada a presença do advogado Dr. Caio Bruno Marques Mazza na sessão de videoconferência que acompanhou o julgado do PAF.

VOTO

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de Energia Elétrica no estabelecimento, adquirida por meio de Contrato de Compra e Venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL de operação regularmente escriturada.

Julgado procedente pela 3ª JJF, o recorrente reapresentou os argumentos da defesa, em síntese:

1. Não ha incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica adquirida em operação interestadual destinada a industrialização, que é a sua atividade econômica;

2. Decisões proferidas pelo STJ, pacificou entendimento de que essas operações não se submetem à incidência do ICMS, quando consumidas no processo industrial;
3. Que o porcentual da multa aplicada deve ser corrigido de 60% para 50%.

Preliminarmente no que se refere a citação do julgamento do RE 748543 – Tema 689, pelo STF, entendo que não tem pertinência com o presente lançamento tendo em vista que conforme indicado na fl. 336 do recurso ora interposto, consagrou a tese de que:

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

Como na situação presente o ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica que está sendo cobrado pelo “Estado de destino”, se coaduna com a tese do STF no julgamento do Tema 689.

No que se refere ao argumento de que não há incidência do ICMS sobre a entrada de energia elétrica adquirida em operação interestadual destinada a industrialização, conforme fundamentado na decisão recorrida, as notas fiscais objeto da autuação regularmente escriturada na EFD do estabelecimento autuado registram a aquisição de energia elétrica em outras unidades da Federação, ocorrendo a incidência do ICMS conforme disposto no art. 2º, § 1º, III da LC 87/96 que estabelece:

“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”.

Observo que com relação as operações interestaduais de comercialização de energia elétrica, a CF 1988 no art. 155, X, “b” prevê que não incide ICMS sobre operações que destinem a contribuintes localizados em outros Estados.

E de acordo com o art. 2º, § 1º, III da LC 87/96 ocorre a incidência do ICMS sobre a entrada da mercadoria decorrente de aquisições interestaduais, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

Ressalte se que conforme apreciado na decisão recorrida, a definição prevista no inciso III, do § 1º, do art. 2º da LC 87/96, é de que o ICMS incide sobre a 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 e a exceção de incidência do citado dispositivo legal “*se refere exclusivamente a operações em que o estabelecimento adquirente de energia elétrica comercialize ou industrialize a energia adquirida*” (grifo nosso).

Dessa forma, mesmo que o estabelecimento exerça atividade industrial, no momento que adquire a energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre – ACL, não se sabe qual a destinação da mercadoria, podendo ser utilizada integralmente em consumo, processo de industrialização ou mesmo revendê-la (energia elétrica) no ACL, o que só será definido em operação subsequente ao da aquisição que está sendo objeto do lançamento.

Portanto, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada da energia elétrica no território do Estado, de acordo com o disposto no art. 12, XIII da LC 87/1996, que tem como sujeito passivo o estabelecimento autuado adquirente da energia elétrica em operação interestadual (art. 5º, IV da Lei nº 7.014/1996), mesmo porque não comprovou que comercializa ou industrializa a mercadoria adquirida (art. 2º, § 1º, III da LC 87/1996), sendo correta a exigência formalizada no lançamento.

Ressalte-se que a aquisição de energia elétrica feita pelo estabelecimento industrial em **operação**

interna é tributada pelo ICMS, tendo como sujeito passivo o **fornecedor**, assim como tributada em **operação interestadual** tendo como sujeito passivo o **adquirente**.

Em ambas situações, o direito da utilização do crédito relativo a aquisição de energia elétrica depende do seu emprego em momento superveniente, mediante condições estabelecidas no art. 29 da Lei nº 7014/1996, que veda a compensação se destinada a consumo do estabelecimento e assegura o direito ao crédito fiscal, de acordo com o § 1º, II, “a”, II do mesmo dispositivo e diploma legal em se tratando de entrada de energia elétrica no estabelecimento, “**quando consumida no processo de industrialização**”.

Pelo contexto da interpretação das normas pode se concluir que se o estabelecimento industrial adquirir energia elétrica em operação:

INTERNA - a operação é tributada pelo ICMS, recolhido pelo **fornecedor** (Estado/Bahia), sendo **vedado** a utilização do crédito fiscal da parte destinada a **consumo** e **assegurado** o crédito da parte empregada no processo de **industrialização**;

INTERESTADUAL - a operação é tributada pelo ICMS, **recolhida pelo adquirente**, e da mesma forma vedado o crédito relativo ao consumo e assegurado o crédito quando empregado no processo de industrialização;

Pela tese apresentada pelo recorrente, o sujeito passivo adquirindo a energia elétrica em operação interestadual, não recolhendo o ICMS no momento da entrada no estabelecimento, mesmo que não faça uso do crédito da parte empregada no processo de industrialização, o Estado deixaria de receber o imposto da parte empregada no consumo, cujo crédito é vedado e debitado pelo fornecedor de energia elétrica em operação interna, resultando em prejuízo ao Erário e concorrência desleal entre as operações praticadas pelo fornecedor localizado no Estado da Bahia (operação **tributada** pelo fornecedor, independente da destinação – consumo ou industrialização) e o fornecedor em operação interestadual, no caso, adquirida no ACL, que se não considerada a incidência do ICMS arcado pelo **adquirente**, implicaria em preço diferenciado, ou seja, para a mesma operação de aquisição da mercadorias, uma tributada pelo imposto (interna) e outra desonerada (ACL).

Concluo que conforme apreciado na decisão recorrida, o ICMS exigido neste lançamento refere-se a consumo de energia elétrica adquiridas em outros Estados, conforme notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, devidamente escrituradas na EFD do estabelecimento autuado, operações que a legislação do ICMS prevê a incidência do ICMS.

Quanto ao argumento de que as decisões proferidas pelo STJ, manifesta entendimento de que a aquisição de energia elétrica em operação interestadual destinada a industrialização não está sujeita à incidência do ICMS, observo que conforme apreciado anteriormente, a legislação fiscal (art. 2º, § 1º, III da LC 87/96) prevê a incidência do ICMS sobre estas operações e as decisões não vinculam ao julgamento na esfera administrativa do Estado.

De acordo com o disposto no art. 167, II e III do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (art. 125 do COTEB - Lei nº 9.837/2005).

Quanto ao pedido de reenquadramento da multa proposta pela fiscalização com porcentual de 60%, prevista no art. art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/97, para a prevista de 50% do inciso I, do mesmo artigo, observo que não pode ser atendida visto que na situação presente não houve falta de recolhimento do imposto devido no prazo regulamentar “*se o valor do imposto apurado tiver sido informado em declaração eletrônica*” e sim decorrente de descumprimento de obrigação principal pertinente a obrigação de recolher o ICMS relativo a entrada da mercadoria no território do Estado, adquirida pelo estabelecimento em operação interestadual. Pedido não acolhido por falta de amparo legal.

Quanto ao pedido de que seja intimado para realização de sustentação oral, entendo que não há impedimento, conforme previsto no art. 163 do RPAF/BA e Regimento Interno do CONSEF.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

Peço vênia ao ilustre Relator para, respeitosamente, inaugurar divergência quanto ao mérito do qualificado voto apresentado para deslinde do Recurso Voluntário. E o faço adotando como minhas as igualmente qualificadas razões dos votos já apresentadas pelos d. Conselheiros Henrique Silva de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Anderson Ítalo Pereira, respectivamente nos Acórdãos 2^a CJFs N^{os} 0304-12/19, 0139-12/20-VD e 0330-11/22-VD, das quais destaco:

Acórdão 2^a CJF N° 0304-12/19

“(…)

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

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

Para além dos elementos textuais da Lei n° 7.014/96, a resposta à questão jurídica demanda exame de elementos de ordem histórica, teleológica e sistemática, o que tornaria este julgamento uma obra monográfica. A melhor solução demanda o exame contextualizado da evolução dos debates, seja em nível doutrinário, seja na Jurisprudência, em torno da incidência, ou não, do ICMS na entrada de energia elétrica adquirida em operações interestaduais entabuladas por contribuinte que utiliza essa energia elétrica em seu processo industrial – mas que não visa à transformação da energia elétrica em energia elétrica, e sim a obtenção de produtos a partir da aplicação da energia elétrica.

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

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

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

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

Passa-se que o cenário normativo é o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

In dubio, pro libertate

Acórdão 2^a CJF N° 0139-12/20:

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

“Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

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

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

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

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

Acórdão 2ª CJF N° 0330-11/22:

“(...)

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

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

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

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

Mas a celeuma não se esgota neste ponto.

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

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

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

...
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

...
XII - cabe à lei complementar:

...
h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, _b;

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

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

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

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

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

- a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;*
- b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;*
- c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.*

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

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

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

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

Consideradas essas premissas, passo a expor meu pensamento.

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

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

(...)

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

Art. 2º O imposto incide sobre:

*...
§ 1º O imposto incide também:*

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

*...
Art. 3º O imposto não incide sobre:*

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

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

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

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

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

...
Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

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

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

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

Quid, se aparentando reproduzir a norma do art. 155, inciso II, § 2º, item X, alínea ‘b’, da Constituição Federal, o art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996, ressalva a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização?

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

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

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

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

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

A meu ver, a admissão da exigência do tributo na entrada da energia elétrica nessas hipóteses, tanto na operação interna como na interestadual, somente tem o potencial de favorecer o caixa do ente tributante, ao antecipar o recebimento de parte do tributo, e de gerar novas anomalias no sistema, pois, como o valor

recolhido constitui crédito (art. 33, II do LC 87/96) a ser compensado na etapa seguinte, há contribuintes que os acumulam e encontram dificuldade de aproveitá-los, como indústrias exportadoras, diante da imunidade tributária das operações posteriores de exportação, principalmente se não possuir atividades que gerem débito, o que acaba violando tanto a premissa pertinente ao comércio exterior de não exportar tributos, como o princípio da não-cumulatividade.

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

De posse disto, acrescento que não me parece razoável a interpretação conferida ao inciso III, do § 1º, do art. 2º da LC 87/96, tanto na decisão vergastada, quanto pelo voto condutor, no sentido de que não seria possível cogitar-se da não incidência no caso concreto “(...) *uma vez que a exceção de incidência veiculada no supra aludido dispositivo legal se refere exclusivamente a operações em que o estabelecimento adquirente de energia elétrica comercialize ou industrialize a energia adquirida.*”.

Eis o dispositivo mencionado, em sua literalidade:

“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”.

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

Nestes termos, repto que a situação em tela deve ser verificada nos estritos termos preconizados pela norma cogente, devendo-se exercer juízo interpretativo voltado nada mais, nada menos, à busca do seu real sentido considerando os instrumentos disponíveis, sendo certo, com todas as vêrias, que não vislumbra nenhum espaço na literalidade do dispositivo apresentado para considerar, enquanto exceção à incidência, apenas os casos nos quais a energia elétrica adquirida seja empregada em processo comercial ou produtivo da própria energia.

Há um registro essencial a se fazer no que pertine ao precedente fixado em sede de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, Tema 689 – RE 748.543, no sentido de que, segundo o artigo 155, § 2º, X, “b” da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto.

Na formação do referido precedente, houve intensa discussão a respeito da constitucionalidade dos artigos 2º, § 1º, III e 3º, III da Lei Kandir, tese esta que fora proposta pelo d. Relator, Ministro Alexandre de Moraes em segundo tópico na tese de repercussão geral, para o qual não foi alcançado o quórum previsto no art. 97 da Constituição, dadas as divergências dos d. Ministro Gilmar Mendes e Roberto Barroso, que seguem destacados:

Ministro Gilmar Mendes:

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

“Posteriormente, sobreveio a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), reduzindo o alcance da norma constitucional, para que o ICMS somente incida nas hipóteses em que a energia elétrica objeto de operações interestaduais não for utilizada no processo de comercialização ou industrialização. Veja-se:

Art. 2, § 1º - O imposto [ICMS] incide também:

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

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

Com a devida vénia aos que consideram válida a norma, entendo que é eivada de inconstitucionalidade a restrição.

Ora, a Constituição Federal, ao dispor sobre o ICMS incidente sobre energia elétrica nas operações interestaduais, apenas impediu que a cobrança fosse efetivada pelo Estado de origem (produtor), não fazendo qualquer restrição quanto ao Estado destinatário.

Logo, a meu ver, a norma infraconstitucional que limita a instituição do imposto pelo Estado destinatário, quando a energia elétrica for empregada na industrialização ou comercialização, viola o artigo 155, § 2º, X, "b", bem como o pacto federativo, colocando os Estados consumidores em situação de desvantagem em relação aos Estados produtores."

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

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

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

Ministro Luís Roberto Barroso:

"2. O Ministro Marco Aurélio, relator, por entender se tratar de operação imune pelo art. 155, § 2º, X, b, da Constituição, negou provimento ao recurso e manteve o acórdão recorrido. O Ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, apresentou voto divergente, em que consignou se tratar de venda de energia elétrica de fornecedor localizado no Estado do Paraná para consumidor final localizado no Estado do Rio Grande do Sul, entendendo, por isso não ser o caso de aplicação das referidas normas de não incidência.

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

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

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

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

ou não elemento normativo típico.

Em outras palavras, por se tratar previsão normativa expressa que consolida que incidência do ICMS sobre a 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, entendo que o fisco não poderia agir de modo diferente sob a perspectiva puramente interpretativa.

Nessa linha, precedente do Superior Tribunal de Justiça:

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

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

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

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

4. *Vale destacar que o colegiado local firmou seu posicionamento embasado na prova pericial, cuja conclusão foi a de que quase a totalidade da energia elétrica adquirida em operação interestadual havia sido utilizada no processo de produção de aço e seus derivados. Entendimento diverso, conforme pretendido, implicaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, circunstância que redundaria na formação de novo juízo acerca dos fatos e provas, e não na valoração dos critérios jurídicos concernentes à utilização da prova e à formação da convicção, o que impede o conhecimento do recurso especial quanto ao ponto. Sendo assim, incide no caso a Súmula 7 do STJ, segundo a qual "a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". Precedentes em casos idênticos, inclusive envolvendo as mesmas partes: AgInt no REsp 1.871.692/RJ, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 24/5/2022, DJe de 1º/7/2022; AgInt no REsp 1.883.157/RJ, relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 16/12/2020, DJe 18/12/2020.*

(...)

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

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

Logo, não vejo, com o devido respeito, hipótese legal ou interpretação possível que conduza à

retirada automática do sentido previsto na própria norma de não incidência nas operações interestaduais relativas à energia elétrica quando destinados à industrialização ou à comercialização, devendo tais circunstâncias serem apuradas no caso concreto.

Entendo, pois, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração Infração nº 298929.0063/24-8, lavrado contra **J MACEDO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.856.873,13** acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Igor Lucas Gouveia Baptista, Marcelo Mattedi e Silva, Gabriel Henrique Lino Mota e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES - VOTO DISCORDANTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS