

# Estudos ABCE

Comitê Jurídico-Tributário: ICMS na Energia Elétrica



Associação  
Brasileira de  
Concessionárias de  
Energia Elétrica



## INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é a análise do impacto do ICMS sobre as atividades exercidas pelas concessionárias de energia elétrica. Apesar de o ICMS ser repassado ao consumidor final, as concessionárias são alvo de um crescente volume de autuações fiscais, decorrentes de diferentes formas de interpretação da legislação tributária federal (Constituição Federal e Lei Complementar 87/96) e da legislação estadual.

Considerando que não há uniformidade entre as legislações dos Estados, as quais também são afetadas pela chamada guerra fiscal, é inegável a dificuldade das concessionárias de energia elétrica em conciliar a necessidade de redução do risco de autuações fiscais com o princípio da modicidade tarifária e com o regime concorrencial estabelecido pelo novo modelo setorial.

Além disso, é notório o papel “arrecadatório” imposto às concessionárias de energia a partir da substituição do imposto único pelo ICMS (Constituição Federal de 1988). Nos principais eventos sobre energia elétrica realizados no ano de 2005, principalmente no XI Simpósio Jurídico-Tributário promovido pela ABCE, ficou evidente o impacto negativo que a atual carga tributária exerce sobre o setor de energia elétrica e, conseqüentemente, sobre os consumidores finais.

Pode-se afirmar que para as concessionárias de energia elétrica, mais de um terço do seu faturamento é repassado aos Estados. Às concessionárias de energia é imputada toda a responsabilidade pela arrecadação do ICMS, e, sobre o valor arrecadado, ainda há a incidência do PIS/PASEP e da COFINS

(como se não bastasse, o setor de energia foi excluído do regime cumulativo de apuração dessas duas contribuições).

No presente trabalho, procuramos apresentar as principais questões atualmente enfrentadas pelas concessionárias de energia elétrica no âmbito do ICMS. Demonstramos a indevida exigência desse imposto sobre (a) as transferências internas e interestaduais de energia entre unidades de geração e unidades de consumo do mesmo titular, (b) a subvenção da subclasse residencial baixa renda, (c) as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão e (d) os valores correspondentes a perdas técnicas e comerciais. Também demonstramos que o princípio da seletividade tem sido desprezado pelo Estados e que as operações interestaduais com energia elétrica têm sido tributadas de forma diferenciada entre os Estados, a partir de uma recente alteração na interpretação da Lei Complementar 87/96. Por fim, destacamos os efeitos dos projetos de reforma tributária sobre o ICMS devido pelas concessionárias de energia.

A partir desses tópicos, esperamos que a questão tributária assuma papel ainda mais relevante na agenda da ANEEL, de forma que os agentes do setor sejam previamente consultados acerca dos efeitos fiscais decorrentes da legislação regulatória, especialmente em face do que está previsto na legislação de ICMS do estado da respectiva concessionária. Esperamos, também, que a ANEEL promova o devido esclarecimento para a sociedade brasileira quanto ao impacto da carga fiscal sobre o setor de energia, a exemplo da iniciativa de discriminação dos seus componentes nas faturas emitidas pelas Concessionárias Distribuidoras.

Assim, os temas: Encargos de capacidade emergencial, Demanda contratada, Tarifas de uso dos Sistemas – TUSD/TUST, Baixa Renda,

Operações Interestaduais, Princípio da Seletividade, Auto produção, Perdas técnicas e comerciais e Projetos de reforma tributária e seu impacto sobre o ICMS, basicamente foram tratados levando-se em consideração o que está posto na doutrina, na jurisprudência e até mesmo nas convicções jurídicas do profissional que se debruçou e refletiu sobre o tema proposto; logo, as conclusões podem até mesmo ser divergentes do que está sendo aplicado por certas Concessionárias, razão porque, desde já, fica recomendado às empresas interessadas que avaliem da conveniência e oportunidade, da mudança ou não de entendimento especialmente levando em consideração a legislação do ICMS do seu Estado.

Desta forma, esperamos que os resultados apresentados pelo Grupo de Trabalho ***“ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA – Questões atuais”***, naquilo que foi possível, possam contribuir para a correta aplicação da legislação bem como mostrar a importância da análise prévia e da divulgação dos impactos no ICMS em face da regulamentação feita pelo órgão regulador que tem reflexo direto com esse importante tributo estadual, especialmente visando atender o Princípio da Modicidade Tarifária com vistas a que todos os brasileiros tenham acesso à energia elétrica pelo preço justo.

*Delvani A. Leme*

Coordenador do Grupo de Trabalho – ABCE

“ICMS na Energia Elétrica”

Maio / 2006

## ÍNDICE

- ✓ **INCIDÊNCIA DE ICMS NA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA – ASPECTOS RELATIVOS AO PIS/COFINS** – Ricardo Luiz Leal de Melo, Gerente Jurídico Tributário – ELETROPAULO, Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT.  
*pág. 1 a pag. 5*
- ✓ **ICMS E AUTOPRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA** - André Fabian Edelstein - Advogado em São Paulo, Advocacia Waltenberg, Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT.  
*pág. 6 a pag. 33*
- ✓ **REFORMA TRIBUTÁRIA – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA** - Ricardo Luiz Leal de Melo, Gerente Jurídico Tributário – ELETROPAULO, Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT.  
*pág. 34 a pag. 38*
- ✓ **O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E O ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA** – Delvani Alves Leme, Advogado Consultor – COPEL.  
*pág. 39 a pag. 46*
- ✓ **NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A SUBVENÇÃO DA SUBCLASSE RESIDENCIAL BAIXA RENDA** - Luciana Goulart F. Saliba, Advogada da Gaia, Silva, Rolim & Associados.  
*pág. 47 a pag. 55*
- ✓ **TRIBUTAÇÃO DAS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E DE TRANSMISSÃO** - Luciana Goulart F. Saliba, Advogada da Gaia, Silva, Rolim & Associados.  
*pág. 56 a pag. 67*

## **INCIDÊNCIA DE ICMS NA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA – ASPECTOS RELATIVOS AO PIS/COFINS**

As alterações, na forma de recolhimento das Contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS, trazidas pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, implicaram na exclusão das mesmas da composição tarifária de energia elétrica.

Diante disso, poderão surgir discussões acerca da incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre o montante correspondente às aludidas contribuições sociais cobrado nas faturas de energia.

Para que possamos analisar a questão, faz-se necessário um breve histórico relativo à criação e às posteriores mudanças na fórmula de apuração desses tributos. Senão vejamos.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 07/70, com a finalidade de financiar o Programa de Seguro-Desemprego e o abono aos empregados que têm salário mensal de até dois salários mínimos.

A COFINS foi criada pela Lei Complementar nº 70/91 e é destinada a financiar a Saúde, a Previdência e Assistência Social.

Até janeiro de 1999, as bases de cálculo, tanto do PIS como da COFINS, eram o faturamento - conceituado como a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços - e suas alíquotas eram respectivamente 0,65% e 2%.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 9.718/98, as bases de cálculo foram “alargadas”, mediante uma nova definição de faturamento, que passava

a incluir outras receitas (por exemplo: financeiras), tendo sido ainda a alíquota da COFINS majorada para 3%.

Destaque-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal enfrentou recentemente a questão relativa à ampliação da base imponível de tais tributos, declarando inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da lei federal imediatamente acima mencionada.

Sobreveio, então, a Lei nº 10.637/2002 que, em tese, trouxe a não-cumulatividade para o PIS, assim como aumentou sua alíquota para 1,65%.

Exatamente um ano após, foi editada a Lei nº 10.833/2003 incluindo a COFINS no sistema de cálculo não-cumulativo e majorando a sua alíquota de 3% para 7,6%.

Constatou-se que essas alterações na disciplina de pagamento do PIS e da COFINS elevaram a carga tributária do setor elétrico, o que implicou na necessidade de repasse do correspondente impacto às tarifas de energia elétrica, conforme determinava os contratos de concessão de cada empresa, bem como previa e ainda prevê o parágrafo 3º do artigo 9º da Lei de Concessões, em decorrência do que dispõe o artigo 37, inciso XXI, da Lei Fundamental.

Todavia, a nova forma de obtenção do *quantum debeatur* dessas contribuições passou a incluir variáveis decorrentes dos créditos acumulados a cada mês, nos termos da legislação de regência, em operações anteriores, o que impedia o simples repasse para a tarifa, já que a carga tributária em questão viria mês a mês, ou seja, é inconstante.

A solução encontrada pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL para restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de cada agente do setor foi excluir o PIS e a COFINS do bojo da tarifa de energia elétrica, mediante a celebração de instrumento de aditamento aos referidos contratos e a edição de resoluções homologatórias, quando de cada reajuste tarifário.

Ademais, a agência reguladora também determinou o repasse para a tarifa de energia do acúmulo da diferença entre novo valor do PIS e da COFINS e aquele constante das tarifas até então, a chamada “bolha” de PIS/COFINS, no período compreendido entre a edição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e a exclusão desses tributos da tarifa.

Resta, portanto, analisarmos a natureza jurídica dos valores cobrados na conta de energia elétrica a este título. Tais valores compõem ou não o preço da operação com energia elétrica?

Esta questão é de suma importância para determinação da incidência de ICMS sobre o valor de PIS e de COFINS constante da fatura de energia.

Vejamos então o conceito de preço público no Dicionário Jurídico da ilustre Professora Maria Helena Diniz:

**PREÇO PÚBLICO.** 1. *Direito Administrativo.* a) Quantia pecuniária paga voluntariamente por aquele que fruir de um serviço público, prestado por concessionário, de utilização não obrigatória; tarifa (Marco Aurélio Greco); b) quantum exigido pelo Estado ou por quem lhe fizer as vezes, em regime privado (Eduardo M. F. Jardim). 2. *Direito Tributário.* Taxa paga pela utilização de serviço público (Marco Aurélio Greco). (grifos não originais)

Nota-se, com clareza solar, que o montante pago pelo consumidor pela utilização de um serviço público é aquele estabelecido pelo Estado, por meio da fixação do preço correspondente, nos termos da lei.

Portanto, o preço final ao consumidor é aquele resultante da soma da tarifa de energia elétrica e dos tributos e/ou encargos incidentes sobre a mesma.

Tanto isto é verdadeiro que a minuta de Resolução Normativa, o Aviso de Audiência Pública nº 014/2005 e a Nota Técnica nº 115/2005-SFF/SER, todos da ANEEL, acerca do assunto, propõem metodologia para inclusão dessas contribuições no preço final praticado ao consumidor.

Aliás, é o que também ocorre no ICMS sobre operações com energia elétrica, i. e., o preço final decorre da soma da tarifa específica, com eventuais tributos/encargos, acrescidos do aludido imposto, conforme determinam o § 2º do artigo 8º e o inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

Art. 8º. **A base de cálculo**, para fins de substituição tributária, será:

...

§ 2º. **Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor**, único ou máximo, **seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto**, para fins de substituição tributária, **é o referido preço por ele estabelecido**.

Art. 9º. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º. A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

...

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou se substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou exportação até a última operação, **sendo seu cálculo efetuado sobre o preço**

**praticado na operação final**, assegurado o seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. (grifos nossos)

Neste sentido têm se manifestado as cortes superiores, conforme demonstra o julgado abaixo:

**RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. ICMS. SOBRETARIFA. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2152-2/2001.**

**1. O art. 9º, da LC “F” 87/96, dispõe que a base de cálculo do ICMS, na operação de energia elétrica, é fixada de acordo com o valor obtido na operação final, ou seja, aquela realizada pelo consumidor.** 2. Agindo a autoridade apontada coatora em estrita observância ao comando legal em vigor, não se configura qualquer ato ilegal ou abusivo. 3. Recurso não provido. (Processo nº 2003/0026129-6 – RMS 16018/RJ – Rel. Min. José Delgado – STJ – 1ª T – DJ 13.10.2003 – p.230) (grifos não originais)

Desta maneira, concluímos que é legítima a incidência do ICMS sobre o PIS e a COFINS, mesmo tendo sido os mesmos excluídos da tarifa de energia elétrica, já que integram o preço final ao consumidor.

# **ICMS E AUTOPRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA**

*André Fabian Edelstein*

*Graduado e Pós-Graduado pela PUC-SP*

*Advogado em São Paulo*

*Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do  
Estado de São Paulo – TIT*

## **I – INTRODUÇÃO**

O setor elétrico brasileiro, assim como os demais setores de infraestrutura nacionais, tem sofrido inúmeras modificações institucionais, com vistas a adequar-se ao ambiente globalizado e competitivo do mundo atual.

Durante as décadas de 1980/1990, o setor elétrico passou por uma profunda crise econômico-financeira e organizacional, resultante do colapso do antigo modelo institucional, marcado pelo predomínio estatal na regulação, fiscalização e coordenação, bem como na execução dos respectivos serviços de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica.

Diante disso, evidenciado o esgotamento da capacidade do Estado em arregimentar os recursos necessários à manutenção e expansão das atividades setoriais, desde então vem se buscando a reformulação de seu modelo institucional.

Referidas modificações, cujas primeiras discussões remontam ao final da década de 1980, através da REVISE <sup>1/</sup>, tiveram início na primeira metade da década de 1990, com a redefinição da estrutura econômico-financeira e tarifária do setor, promovida pela Lei nº 8.631/93 e seu regulamento, o Decreto nº 774/93, tendo prosseguido, na primeira metade daquela década, com o desenvolvimento do Projeto RE-SEB e a implementação de parte substancial de suas propostas <sup>2/</sup>.

Na presente década, deu-se continuidade a esse processo, com a criação do Comitê de Revitalização do Modelo do Setor Elétrico <sup>3/</sup>, instituído em meio à crise do racionamento de 2001/2002, com a finalidade de propor medidas de aperfeiçoamento ao modelo então vigente, do qual resultaram diversas modificações institucionais <sup>4/</sup>. Mais recentemente, o atual Governo Federal também implementou significativas alterações estruturais, veiculadas, dentre outros diplomas, pelas Medidas Provisórias nº 144/03 e nº 145/03, convertidas nas Leis nº 10.848/04 e nº 10.847/04, e pelo Decreto nº 5.163/04 <sup>5/</sup>.

---

<sup>1</sup> Revisão Institucional do Setor Elétrico, projeto desenvolvido no período de 1987/1989, sob a coordenação da Eletrobrás, com ampla representatividade intra-setorial, que, embora tenha produzido adequado diagnóstico da crise setorial, não logrou êxito na etapa de formulação e implementação de soluções para a mesma.

<sup>2</sup> Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro, desenvolvido no período de 1995/1998, sob a coordenação do Ministério de Minas e Energia, que produziu ampla proposta de reorganização setorial, implantada a partir da edição das Leis nº 9.074/95, nº 9.427/96 e nº 9.648/98, e dos Decretos nº 2.003/96, nº 2.335/97 e nº 2.655/98.

<sup>3</sup> Cf. Resolução GCE nº 18/01.

<sup>4</sup> Cf. Leis nº 10.438/02 e nº 10.604/02, e Decretos nº 4.562/02 e nº 4.667/03.

<sup>5</sup> Em linhas gerais, o novo modelo instituído propôs as seguintes modificações: (i) fortalecimento do papel do Poder Concedente, passando o mesmo a ser competente para promover o planejamento da expansão da geração e o monitoramento das atividades setoriais; (ii) criação da Empresa de Pesquisa Energética - EPE, para se ocupar dos estudos necessários ao planejamento energético; (iii) comercialização de energia elétrica sob dois regimes jurídicos distintos, denominados Ambiente de Contratação Regulada - ACR e Ambiente de Contratação Livre - ACL; (iv) criação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, em substituição ao Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE; (v) restrição da atuação das concessionárias de distribuição, tanto no que se refere à atividade de livre comercialização de

No contexto dessas modificações verificadas nas últimas décadas, no que se refere especificamente aos seus reflexos para os grandes consumidores de energia elétrica, verificou-se, a par da gradual migração para o chamado regime de contratação livre <sup>6/</sup>, o crescente investimento destes na atividade de geração voltada a suprir, total ou parcialmente, a energia elétrica necessária para o atendimento de suas necessidades e, assim, mitigar os riscos decorrentes de eventuais racionamentos, bem como propiciar a redução dos significativos custos envolvidos na aquisição desse insumo – dentre os quais o ICMS cobrado a partir de 1989 <sup>7/</sup> em alíquotas elevadas, com base no valor da operação.

Na estruturação desses investimentos, a atividade de geração de energia elétrica destinada ao consumo próprio pode ser explorada tanto sob o regime de *autoprodução*, quanto de *produção independente* <sup>8/</sup>. Não obstante, considerando-se que a forma de titulação pela qual é produzida a energia elétrica não traz distinções fiscais, doravante referir-nos-emos a ambas,

---

energia, quanto no que tange à exploração de outras atividades estranhas à concessão de distribuição – tais como geração e transmissão; e (vi) reformulação da governança do Operador Nacional dos Sistemas - ONS

<sup>6/</sup> O regime de contratação livre é aquele a que se sujeitam os chamados *consumidores livres*, assim entendidos os que, atendidas as condições legais, é assegurada a escolha do fornecedor de energia elétrica mediante a celebração de contratos bilaterais livremente negociados entre as partes, os quais são remunerados por preços, e não pelas tarifas homologadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL (cf. arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074/95 e art. 1º, § 2º, X, do Decreto nº 5.163/04).

Quando em entrou em vigor o novo Sistema Tributário Nacional instituído pela Constituição Federal de 1988, que previu a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, em substituição ao antigo imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais.

<sup>8/</sup> Na primeira hipótese, a energia elétrica produzida destina-se, primordialmente, ao consumo pelo titular da respectiva concessão ou autorização, podendo ser feita a comercialização de excedentes mediante autorização prévia do Poder Concedente. Já na segunda hipótese, embora a energia produzida deva ser destinada primordialmente à comercialização, a legislação admite também o consumo próprio (cf. arts. 11 e 12 da Lei nº 9.047/95, art. 26, inciso IV e § 5º da Lei nº 9.427/96, e arts. 2º, I e II, e 23 do Decreto nº 2.003/96).

genericamente, como *autoprodução*, jargão empregado no setor para se identificar a geração de energia elétrica destinada ao consumo próprio.

Adicionalmente, vale também observar que, nesses casos, a atividade de geração de energia elétrica pode ser realizada em local contíguo às unidades de consumo (*autoprodução contígua*), ou em locais distantes ao das unidades consumidoras, inclusive situados em outros Estados (*autoprodução remota*), podendo ainda sua concessão ou autorização ser de titularidade de uma única empresa (*autoprodução individual*), ou ser compartilhada por duas ou mais empresas em regime de consórcio (*autoprodução em consórcio*).

Independentemente da forma de estruturação de tais empreendimentos de geração – o que não traz distinções para fins fiscais –, têm sido preocupação comum desses agentes as recentes investidas dos fiscos estaduais visando a cobrança do ICMS supostamente incidente sobre as *transferências* de energia elétrica das unidades de geração aos pontos de consumo, ainda que pertencentes à mesma pessoa jurídica <sup>9</sup>, o que, a nosso ver, não possui legitimidade.

---

<sup>9</sup> Por oportuno, cumpre observar que, salvo no caso da *autoprodução contígua*, a rigor, a energia elétrica não é fisicamente *transferida* da unidade de geração ao ponto de consumo, uma vez que, em face das características do Sistema Interligado Nacional e das regras regulatórias vigentes, a energia produzida nas unidades de geração é “lançada” ao sistema, através do ponto de conexão mais próximo, seja subestação, linha de transmissão e rede de distribuição, sem que seu destinatário ou usuário seja determinado. De igual modo, do lado do uso da energia, a unidade consumidora a “recebe” do sistema, também por meio da respectiva conexão, sem que seja possível identificar quem gerou a energia consumida. Não obstante, conquanto não haja o referido deslocamento físico direto da energia elétrica, tendo em conta que ocorre sua transferência *ficta* entre estabelecimentos, a qual produz idênticos efeitos fiscais, com essas ressalvas, para fins didáticos, valemo-nos no presente estudo das expressões *transferência e deslocamento* de energia elétrica.

## II – ICMS E AUTOPRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Em que pese, como dito, sejam irrelevantes, para a determinação dos reflexos tributários das operações em análise, a unicidade ou pluralidade de titulares do empreendimento de geração, tendo em conta que, tratando-se de autoprodução individual ou de autoprodução em consórcio, a pretensa imposição do ICMS por parte das autoridades fazendárias pode respaldar-se em fundamentações jurídicas distintas, analisaremos separadamente essas duas alternativas, reportando-nos, sempre que cabível, aos argumentos comuns a ambas, reiterando, todavia, que as conclusões doravante fixadas aplicam-se a qualquer regime de autoprodução.

### II.a) Autoprodução individual

#### II.a.1) *Arcabouço legal da suposta incidência do ICMS na autoprodução individual de energia elétrica*

Conforme se depreende do art. 155 da Constituição Federal de 1988, a energia elétrica é considerada, para fins de ICMS, como uma mercadoria, cujas operações de circulação sujeitam-se à incidência do imposto.

Nessa linha, a Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”), em diversos dispositivos regulou a cobrança do ICMS sobre as operações praticadas com energia elétrica, ressaltando apenas sua não-incidência no tocante às operações interestaduais destinadas à industrialização ou comercialização (cf. art. 2º, § 1º, III, e art. 3º, III).

Com base nessas normas, as legislações estaduais, via de regra, sujeitam as operações de circulação de energia elétrica à incidência do imposto<sup>10</sup>.

De acordo com o que também disciplina a Lei Kandir, *é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular* (cf. art. 11, § 3º, II c/c art. 12, I).

Para tal hipótese de incidência, prevê a Lei Kandir que, na saída de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em igual Estado, a base de cálculo é o *valor da operação*, ao passo que, quando o estabelecimento de destino estiver situado em outra unidade da Federação, a mesma constitui: *I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente*” (art. 13, I, e § 4º).

Nessa esteira, as legislações estaduais, em sua maioria, também estabelecem a ocorrência do fato gerador do imposto na saída de mercadoria

---

<sup>10</sup> Algumas legislações expressamente conceituam a energia elétrica como “mercadoria”. Nesse sentido, v.g.: Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul (“RICMS/RS”), aprovado pelo Decreto nº 37.699/97 (Livro I, art. 1º, I, “b”), Regulamento do ICMS do Estado de Goiás (“RICMS/GO”), aprovado pelo Decreto nº 4.852/97 (art. 2º, parágrafo único, II), Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (“RICMS/MG”), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (art. 222, I), e Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo (“RICMS/ES”), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (art. 3º, § 9º).

para estabelecimento do mesmo titular, reproduzindo a redação da Lei Kandir no que tange à base de cálculo aplicável para essa hipótese <sup>11</sup>/.

Por oportuno, vale frisar que alguns Estados inclusive positivaram expressamente em suas legislações a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte decorrentes de autoprodução contígua de energia elétrica. Nesse sentido é o que disciplinam o Regulamento do ICMS em vigor no Estado do Rio de Janeiro ("RICMS/RJ"), aprovado pelo Decreto nº 27.427/00, e também no Estado do Espírito Santo ("RICMS/ES"), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, ao estipularem que a incidência do imposto também ocorre quando se der a transferência por estabelecimento extrator, produtor ou gerador, inclusive de energia, localizado em área contígua àquela onde ocorra a industrialização, a utilização ou o consumo da mercadoria, mesmo quando as atividades sejam integradas (cf. art. 3º, I, e § 1º, e art. 3º, § 8º, respectivamente).

Do mesmo modo, conquanto sem a existência de igual previsão legal específica nesse sentido, com base nas regras genéricas retro mencionadas, o mesmo entendimento também vêm sendo adotado pelos Estados em relação à autoprodução remota, merecendo, a esse propósito, mencionar a Decisão Normativa CAT nº 3, de 24.02.2005, da Secretaria da Fazenda do Estado do São Paulo, em que, examinando-se consulta formulada por empresa titular de empreendimento de geração situado no Estado do Paraná, cuja energia

---

<sup>11</sup> Cf., v.g., Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina ("RICMS/SC"), aprovado pelo Decreto nº 2.870/01 (art. 3º, I), Regulamento do ICMS do Estado do Paraná ("RICMS/PR"), aprovado pelo Decreto nº 5.141/01 (art. 5º, I), Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo ("RICMS/SP"), aprovado pelo Decreto nº 45.490/00 (art. 2º, I), Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul ("RICMS/RS"), aprovado pelo Decreto nº 37.699/97 (Livro I, art. 4º, I), Regulamento do ICMS do Estado de Goiás ("RICMS/GO"), aprovado pelo Decreto nº 4.852/97 (art. 6º, I), e Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais ("RICMS/MG"), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (art. 2º, VI).

gerada é consumida em sua unidade industrial localizada no Estado de São Paulo, decidiu-se pela incidência do ICMS nessa transferência. Por sua importância, convém transcrever o seguinte trecho da citada decisão:

*“6 - Determinam os arts. 2º, parágrafo 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 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.*

*8 - Ora, o uso de 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 também no estabelecimento comercial. Ou seja, o estabelecimento industrial não industrializa energia elétrica, mas a consome; o estabelecimento comercial não comercializa 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.

10 - Assim, a entrada 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.

**11 - Nessa situação, há tributação ainda que se tratem de estabelecimentos de mesma titularidade, pois eles são autônomos, para efeitos da incidência do imposto.**" (destacamos)

Como se vê, é claro o entendimento das autoridades fazendárias no sentido de que, em face da legislação vigente, tanto as transferências internas, quanto as interestaduais com energia elétrica realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, estariam albergadas, via de regra <sup>12</sup>, pela incidência do ICMS.

II.a.2) *Ilegitimidade da incidência do ICMS na autoprodução individual de energia elétrica*

---

<sup>12</sup> A ressalva deve-se ao fato de que é possível a existência de normas prevendo a isenção para determinadas operações internas com energia elétrica (cf., v.g., Convênios ICMS nº 136/01 e nº 28/04) e de que, quanto às operações interestaduais, é prevista na Lei Kandir e nas normas estaduais a não incidência do ICMS nas transferências destinadas à industrialização ou comercialização (cf. art. 2º, § 1º, III, e art. 3º, III).

Considerado o entendimento dominante na doutrina e na jurisprudência, é incabível a cobrança do ICMS nas transferências de mercadorias efetuadas entre estabelecimentos do mesmo titular – tal como é o caso daquelas resultantes da autoprodução de energia elétrica –, por estar em desacordo com os princípios básicos da incidência desse tributo, previstos no art. 155, II, da Constituição Federal.

Isto porque, de acordo com o que se depreende desse permissivo constitucional, a fim de que ocorra o fato gerador do ICMS, pressupõe-se a ocorrência de *operação relativa à circulação* de mercadoria de *conteúdo econômico*, o que não ocorre nas transferências da energia elétrica para estabelecimentos distintos do mesmo contribuinte.

Com efeito, para que ocorra o fato gerador do ICMS não basta a simples circulação física do bem, fazendo-se necessário que a mesma decorra de negócio jurídico mercantil entre dois entes distintos.

A mercadoria, para ser objeto de operação de circulação, ensejadora de incidência tributária, pressupõe a transferência da propriedade em direção à utilização por outrem, e não por si próprio. Portanto, a transferência da energia elétrica para estabelecimento do mesmo contribuinte, distinto do estabelecimento gerador (autoprodução), não configura operação de circulação de mercadoria ensejadora da incidência do ICMS.

Nesse sentido, é maciço o entendimento doutrinário, valendo citar, dentre muitos, o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo <sup>13</sup>/ que, examinando o assunto, expressamente concluiu pela inconstitucionalidade do

---

<sup>13</sup> ICMS – Teoria e Prática. 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004, págs. 26 e 27.

art. 12, I, da Lei Kandir, bem como dos dispositivos semelhantes contidos no Convênio ICMS nº 66/88, que regulamentava o ICMS antes da edição da citada lei, *in verbis*:

*“O fato físico ‘saída’ de mercadorias do estabelecimento, por si só, é irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do ICMS.*

*As transferências de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem constituir fatos geradores de ICMS, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos....*

*Por conseguinte, inconstitucionais os incisos V e VII do art. 2º do Convênio ICMS 66/88 e a parte final do art. 12, I da LC 87/96, que estabeleceram a ocorrência de fatos geradores do imposto nas saídas de mercadorias, a qualquer título, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive quando localizado na mesma área ou em área contígua.”*

Na mesma linha também é a orientação de Hugo de Brito Machado <sup>14/</sup>, Sacha Calmon Navarro Coelho <sup>15/</sup>, Mizabel Abreu Machado Derzi <sup>16/</sup>, e Betina Treiger Grupenmacher <sup>17/</sup>, a qual vai mais adiante, sustentando não incidir o ICMS sequer nas transferências de bens realizadas entre empresas do

---

<sup>14</sup> Aspectos Fundamentais do ICMS. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 1999, pág. 33.

<sup>15</sup> ICMS – Combustíveis e Lubrificantes – Operações e Prestações de Serviço de Transporte, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº 64. São Paulo: Dialética, jan/01, pág. 150.

<sup>16</sup> Cf. Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro – notas de atualização, 11ª Ed. Forense: Rio de Janeiro, 1999, págs. 374 a 380. Mister registrar que referida autora indica ainda o posicionamento no mesmo sentido de Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e Alberto Xavier.

<sup>17</sup> Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos de empresas do mesmo grupo, “in” Revista Dialética de Direito Tributário nº10. São Paulo: Dialética, jul/96, págs. 54 a 63.

mesmo grupo.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não destoa desse entendimento, havendo o Tribunal Pleno, por diversas vezes, fixado a orientação quanto à necessidade de transferência da propriedade da mercadoria posta em circulação para fins de incidência do ICMS e, conseqüentemente, decidido pela inoccorrência do fato gerador nos deslocamentos realizados entre estabelecimentos distintos do mesmo titular, como ilustram, dentre outros, os seguintes julgados:

*"EMENTA: - Representação. Inconstitucionalidade. a) Pará. único do art. 2º da Lei nº 5.106/83; b) Locução na parte final do § 7º, do art. 1º do Decreto nº 2.393/82, na redação do Decreto nº 3.124/83; c) § 2º do art. 10 do Decreto nº 2.393/83; d) Locução na segunda parte do item 2 do § 1º do art. 14 do Decr. 2.393/83, na redação do Decr. nº 3124/83, todos do Estado do Pará.*

*Preceitos da legislação estadual que definem como fato gerador do ICM momento do processo produtivo no interior de uma mesma empresa agro-industrial, representando o simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto. Contrariedade ao art. 23, II da Constituição e legislação complementar.*

*Representação julgada procedente"*<sup>18</sup>/.

*"EMENTA: Representação. Inconstitucionalidade do art. 9º do Decreto nº 11.222, de 5/2/1986, do Estado da Paraíba.*

---

<sup>18</sup> Representação nº 1181-PA (Tribunal Pleno), decidida em 26.09.1984 e relatada pelo Ministro Rafael Mayer.

*Ao declarar estabelecimento autônomo para autorizar a incidência do ICM estabelecimentos – engenhos, sítios e demais divisões fundiárias – da mesma usina – unidade econômica – contrariou o art. 23, II da C.F., pois taxa o simples deslocamento físico de insumos destinados à composição do produto final da mesma empresa. Representação procedente”<sup>19</sup>/.*

Ainda no âmbito da jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal Federal, merece citação o seguinte trecho do voto vencedor proferido pelo Ministro Mauricio Corrêa no julgamento do Recurso Extraordinário nº 203.075-9-DF, em que, conquanto examinando hipótese distinta da transferência de mercadorias entre estabelecimentos distintos do mesmo titular, expressamente consignou-se a necessidade da transferência da titularidade dos bens objeto de circulação como condição para a incidência do ICMS, *in verbis*:

*“Com efeito, são hipóteses de incidência de ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo **operação** exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo **circulação** é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e à expressão **mercadoria** é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com freqüência e habitualidade”<sup>20</sup>/.*

---

<sup>19</sup> Representação nº 1355-PB (Tribunal Pleno), decidida em 26.09.1984 e relatada pelo Ministro Rafael Mayer.

<sup>20</sup> Tribunal Pleno, decidido em 05.08.1998 e relatado pelo Ministro Ilmar Galvão.

A matéria também foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal da Justiça, que, após haver decidido diversas vezes em favor dos contribuintes, cristalizou seu entendimento na Súmula nº 166, do seguinte teor:

*“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

A propósito, vale registrar que, no tocante especificamente à transferência de energia elétrica entre estabelecimentos distintos do mesmo titular, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou no mesmo sentido, concluindo que *“é indevido o ICMS na transferência da energia gerada em São Simão/GO para a CEMIG, integrante da mesma empresa no Estado de Minas Gerais, onde é comercializada”* <sup>21</sup>. Nessa oportunidade, foi confirmado, por unanimidade, Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, do qual extraímos o seguinte trecho:

*“Para dirimir a lide, mister se faz, primeiramente, verificar-se que a CEMIG realiza a produção e distribuição da energia elétrica gerada na usina de São Simão, de sua propriedade, situada no Município homônimo.*

*Desta usina, a energia elétrica é deslocada para o Estado de Minas Gerais, onde a concessionária tem sede. Aí ela é vendida. A saída dessa mercadoria, do estabelecimento produtor (usina), para o distribuidor (sede), não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico-jurídico. Trata-se de simples*

---

<sup>21</sup> Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 9.704, decidido em 20.06.2000 e relatado pelo Ministro Peçanha Martins.

*deslocamento físico da mercadoria, sem ocorrência de qualquer operação mercantil, ensejadora de incidência do ICMS. (fl. 1228)."*

....

*No Município de São Simão, não há circulação da mercadoria energia elétrica, isto é, em seu território não há compra e venda da energia elétrica produzida pela CEMIG, na usina aí instalada, energia que apenas é remetida à concessionária da (sucursal para a sede), deslocamento físico, sem a realização de qualquer operação mercantil, que faça exsurgir a hipótese de incidência e o fato impositivo do ICMS.*

...

*A circulação física da energia ocorrida entre o estabelecimento (usina) gerador e o distribuidor, ambos de propriedade da CEMIG, não caracteriza fato gerador do tributo. Não há saída econômica, não ocorre mudança de titularidade do bem, em virtude de negócios jurídicos entre sujeitos econômicos (parafraseando a ilustrada Procuradora de Justiça que interveio no processo), inexistindo, por conseguinte, operação tributável apta a gerar o efeito pretendido pela impetrante. (fl. 1232)"* (grifos do original).

No mesmo sentido, cuidando especificamente de hipótese envolvendo autoprodução remota na qual a energia elétrica é consumida pelo estabelecimento destinatário em seu processo industrial, já se posicionou o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais opinando pela não incidência do ICMS, merecendo transcrição o seguinte trecho do acórdão proferido por unanimidade:

*"Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que a transferência de mercadoria entre matriz e filial, ou entre quaisquer estabelecimentos*

*da mesma empresa, não pode ser tributada pelo ICMS, eis que, de acordo com entendimentos emanados do Poder Judiciário, essa operação não se enquadra como circulação ou comercialização de mercadoria, não tendo, portanto, fato gerador.*

*In casu, como realçado pelo julgador planicial, aconteceu simples deslocamento da energia elétrica de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade e sem a natureza de ato mercantil”<sup>22</sup>/.*

Importante ressaltar que o entendimento contido na Súmula nº 166 tem sido interpretado, inclusive pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, como aplicável a todas as transferências realizadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte (internas e interestaduais).

Faz-se esse registro adicional porque, no que tange às transferências interestaduais envolvendo as mercadorias em geral, parte da doutrina diverge da recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acima mencionada, entendendo ser possível a incidência do ICMS caso a pessoa jurídica transfira mercadorias de um para outro estabelecimento seu, buscando a futura comercialização destas, o que, vale frisar, não é o caso da autoprodução aqui tratada, no qual as transferências destinam-se ao consumo da energia elétrica por parte dos estabelecimentos destinatários<sup>23</sup>/.

De qualquer sorte, mister anotar que referida orientação, no sentido de que seria legítima a cobrança do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos distintos do mesmo contribuinte, tendo por objeto sua

---

<sup>22</sup> Reexame Necessário nº 1.0194.01.015411-1/000, Sétima Câmara Cível, decidido em 29.05.2005 e relatado pelo Desembargador Alvim Soares.

<sup>23</sup> Cf., v.g., Roque Antônio Carrazza, *ICMS*, 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 55.

futura comercialização, a nosso ver, tampouco se aplica em relação aos deslocamentos envolvendo energia elétrica, nos quais, ainda assim, descabe a incidência do imposto por força do disposto no art. 2º, § 1º, III, e art. 3º, III, da Lei Kandir, que expressamente prevêem a não incidência do imposto nas operações interestaduais com energia elétrica *destinadas à comercialização ou à industrialização* <sup>24</sup>/.

---

<sup>24</sup> Por oportuno, conquanto essa discussão não seja objeto do presente estudo, cumpre abrir um breve parêntese para registrar que, em face dessas normas, também parece-nos insustentável o recente posicionamento adotado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, veiculado em sua Decisão Normativa CAT nº 3, de 24.02.2005, e por outros Estados da Federação – tais como Minas Gerais, Santa Catarina e Rio Grande do Sul –, entendendo que somente as transferências interestaduais destinadas à comercialização ou industrialização *da própria energia elétrica* estariam albergadas pela não incidência do ICMS.

De fato, embora, à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal, externado pelo Plenário em 17.05.2000 por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088-5-SP, seja possível, contrariamente ao que dispõe o art. 155, X, b, da Constituição Federal, cogitar-se na incidência do ICMS em operações interestaduais, no Estado de destino, o certo é que, como visto, a Lei Kandir, sem qualquer ressalva, estabeleceu que o tributo somente incide na entrada da energia elétrica no Estado destinatário *quando não destinada à comercialização ou à industrialização*.

É bem verdade que, no caso das aquisições interestaduais destinadas à posterior *comercialização*, referida interpretação restritiva adotada por alguns Estados não traz grandes repercussões, uma vez que, tendo em conta que por “comercialização” já se entende a compra e a subsequente venda da mesma mercadoria, incorre modificação da regra contida na Lei Kandir e nas legislações estaduais.

Por outro lado, ao se restringir a não incidência das operações interestaduais com energia elétrica destinadas à *industrialização* somente àquelas em que resulte continuação da circulação da energia elétrica – e não a todas aquelas em que se dê o consumo da energia para fins industriais –, modifica-se substancialmente a não incidência prevista na Lei Kandir e, via de regra, também reproduzida nas legislações estaduais, sendo certo que, a fim de que fosse válido esse entendimento restritivo adotado por alguns Estados, em atenção ao princípio da legalidade (CF, art. 150, I), o mesmo haveria de ter sido legalmente estipulado.

De qualquer sorte, cumpre também registrar que a interpretação restritiva dessa exceção prevista na Lei Kandir visando excluir da incidência do imposto tão-somente as transferências que tenham por destino a *industrialização da própria energia elétrica*, também parece-nos inadequada, sobretudo pelo fato de que a mesma parte de premissa equivocada, qual seja, a de que seria possível falar-se em *industrialização da energia elétrica*.

Com efeito, as atividades de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica não são consideradas processo industrial, nem mesmo por equiparação legal. Nesse sentido, vale inicialmente anotar que na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE-Fiscal, adotada pela Secretaria da Receita Federal para fins de estruturação do seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ (cf. Instrução Normativa SRF nº 200/02), tais atividades não são enquadradas como industriais. Com efeito, nas Seções C e D desse documento, em que são relacionadas todas as indústrias extrativas e de transformação, não se encontram elencadas a

Desse modo, conclui-se que, embora da Lei Kandir e das legislações estaduais depreenda-se que, via de regra, incidiria o ICMS nas transferências de energia elétrica internas e interestaduais realizadas de unidade de geração aos pontos de consumo do mesmo titular, essa orientação não se sustenta em face das balizas constitucionais que norteiam a incidência do referido imposto.

## II.b) *Autoprodução em consórcio*

### II.b.1) *Arcabouço legal da suposta incidência do ICMS na autoprodução de energia elétrica em consórcio*

Em relação às transferências de energia elétrica realizadas da usina geradora explorada em regime de consórcio para as unidades de consumo de suas consorciadas, embora a Lei Kandir e, via de regra, as legislações estaduais não disciplinem especificamente o assunto, por força das normas

---

produção, transmissão ou distribuição de energia elétrica, as quais são indicadas em Seção específica (Seção E – Produção e Distribuição de Eletricidade, Gás e Água).

De igual modo, conquanto seja a energia elétrica imune ao Imposto sobre Produtos Industrializados (cf. art. 155, § 3º, da Constituição Federal), mister também assinalar que o Regulamento do IPI ("RIPI"), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26.12.2002, em seu Título II, ao relacionar os estabelecimentos industriais e equiparados a industriais, tampouco faz qualquer alusão às empresas que desenvolvem essas atividades.

Ademais, corrobora ainda essa conclusão o fato de que, dispondo sobre o antigo imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais – revogado pela atual Constituição Federal –, dispunha o artigo 74, § 1º, do Código Tributário Nacional que, para efeitos do mesmo, "*a energia elétrica considera-se produto industrializado*". Ora, como se vê, tendo em conta que, quanto ao ICMS, inexistia norma legal semelhante, evidentemente que descabe enquadrar-se a produção de energia elétrica como processo industrial por meio de mera interpretação adotada pelos Estados, uma vez que, como visto, somente por presunção ou ficção legal seria possível promover-se tal equiparação.

Por fim, cumpre ainda destacar que, de acordo com esses dispositivos da Lei Kandir, incide o ICMS tão-somente sobre as *aquisições* interestaduais de energia elétrica não destinadas à comercialização ou industrialização, de tal sorte que, em relação às transferências interestaduais decorrentes de autoprodução, considerando-se que as mesmas notadamente não constituem operações resultantes de *aquisições*, também por essa razão, descabe falar-se na incidência do imposto.

genéricas contidas nesses diplomas, depreende-se que, em princípio <sup>25</sup>/, referidas operações também estariam albergadas pela incidência do imposto.

Oportuno destacar que, nessa hipótese, referido entendimento, quanto à suposta incidência do ICMS, pode respaldar-se em distintas fundamentações, dependendo da orientação que for adotada pelas autoridades fiscais a respeito da natureza jurídica do consórcio.

De fato, caso entendido o consórcio como não dotado de personalidade jurídica e capacidade tributária – e, portanto, não contribuinte do ICMS –, as transferências das quotas-partes da energia gerada na usina para as unidades de consumo das consorciadas caracterizar-se-iam como deslocamentos entre estabelecimentos distintos do mesmo titular. Nessa linha, a suposta incidência do imposto – como cogitam os fiscos –, também encontraria fundamento no art. 12, I, da Lei Kandir e nos dispositivos análogos contidos nas normas estaduais.

De outro lado, caso entendido o consórcio como dotado de personalidade jurídica e capacidade tributária – e, portanto, contribuinte do ICMS, tal como se depreende do RICMS/MG <sup>26</sup>/ –, as transferências de energia elétrica destinadas às unidades de consumo das consorciadas caracterizar-se-iam como operações realizadas entre contribuintes distintos e que, nessa condição, também estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS <sup>27</sup>/.

---

<sup>25</sup> A ressalva deve-se ao fato de que, conforme já mencionado, é possível a existência de normas estabelecendo a isenção para determinadas operações internas e de que, quanto às operações interestaduais, é prevista na Lei Kandir e nas normas estaduais a não incidência do ICMS nas transferências destinadas à industrialização ou comercialização.

<sup>26</sup> Conforme Anexo IX, art. 50.

<sup>27</sup> Importante observar, todavia, que no Estado de Minas Gerais as transferências internas de energia elétrica promovidas da unidade de geração aos pontos de consumo vêm sendo submetidas ao diferimento do ICMS, na forma prevista RICMS/MG (Anexo II, item 37, “a.2”).

Oportuno registrar, aliás, que esse último entendimento – o qual, como dito, é expresso no RICMS/MG –, parece ser o que também vem prevalecendo nos demais fiscos estaduais, conforme se verifica, v.g., pelo Convênio ICMS nº 52/01, que autorizou temporariamente o Estado de Minas Gerais a não exigir da UHE - Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava o recolhimento do ICMS nas operações internas promovidas aos estabelecimentos de suas consorciadas. Dada a sua relevância, reproduzimos a seguir o referido Convênio:

*“Convênio/ICMS nº 52, de 6 de Julho de 2001.*

*Autoriza o Estado de Minas Gerais a não exigir as obrigações tributárias da UHE – Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava.*

*O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 102ª reunião ordinária, realizada em Goiânia, GO, no dia 6 de julho de 2001, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte*

#### **CONVÊNIO**

*Cláusula primeira – Fica o Estado de Minas Gerais autorizado a não exigir da UHE – Consórcio da Usina Hidrelétrica de Igarapava, as obrigações tributárias, constituídas ou não, relacionadas com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, decorrentes da saída de energia elétrica promovida em operação interna com destino a estabelecimentos de suas consorciadas, até 27 de dezembro de 2000.*

*Cláusula segunda – O disposto neste convênio não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já recolhidas.*

*Cláusula terceira – Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.”*

Como se vê, o fato de ter sido outorgada isenção na saída de energia elétrica, da forma como foi feita, indica que os signatários do Convênio entendem que ocorre uma operação de circulação de mercadoria entre o consórcio e as consorciadas, na qual o primeiro seria o contribuinte do ICMS incidente.

*II.b.2) Ilegitimidade da incidência do ICMS na autoprodução de energia elétrica em consórcio*

Independentemente da orientação adotada pelas autoridades fazendárias a respeito da natureza jurídica dos consórcios e, conseqüentemente, da respectiva fundamentação utilizada para justificar a suposta incidência do ICMS nas transferências de energia elétrica realizadas da usina geradora explorada em regime de consórcio para as unidades industriais de suas consorciadas, a cobrança do imposto nessas operações também é ilegítima.

De fato, entendido o consórcio como não sendo contribuinte do imposto e, assim, enquadrando-se os deslocamentos de energia elétrica da unidade de geração aos pontos de consumo das consorciadas como transferências realizadas entre estabelecimentos distintos no mesmo titular, a questionabilidade da incidência do ICMS respalda-se nas mesmas razões aduzidas no item II.a.2 retro, pertinentes à autoprodução individual.

Por outro lado, partindo-se da orientação de que o consórcio seria contribuinte do ICMS e que, conseqüentemente, as transferências de energia

elétrica realizadas da usina geradora para as unidades industriais de suas consorciadas constituíam operações realizadas entre contribuintes distintos. diante da insustentabilidade jurídica da própria premissa, também é ilegítima a incidência do imposto.

Com efeito, tendo em conta a impossibilidade de se atribuir ao consórcio personalidade jurídica e capacidade tributária própria, bem como de elegê-lo como contribuinte do imposto, as transferências de energia elétrica realizadas entre o consórcio e as unidades de consumo das consorciadas caracterizam-se, em essência, como deslocamentos entre estabelecimentos do mesmo titular e que, como visto, não podem sujeitar-se à incidência do ICMS.

A esse respeito, vale lembrar que a Lei Kandir, no seu art. 4º, indica expressamente que são contribuintes do imposto apenas as pessoas físicas ou jurídicas, *in verbis*:

*“Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”* (grifamos)

Daí decorre que, não sendo o consórcio nem pessoa física, nem pessoa jurídica, não se lhe pode exigir o cumprimento de obrigações tributárias relativas ao ICMS.

A propósito, cumpre assinalar que o § 1º do art. 278 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), expressamente dispõe que o

consórcio constitui um contrato associativo, sem personalidade jurídica <sup>28</sup>/. A própria Exposição de Motivos desse diploma legal já fornece o critério básico para se aferir a natureza jurídica do consórcio:

*“Completando o quadro das várias formas associadas de sociedades, o Projeto, nos artigos 279 e 280, regula o consórcio, como modalidade de sociedade não personificada que tem por objeto a execução de determinado empreendimento. Sem pretensão de inovar, apenas convalida, em termos nítidos, o que já vem ocorrendo na prática, principalmente na execução de obras públicas e de grandes projetos de investimento”* (grifamos).

Nessa linha, tanto a Lei nº 8.666/93, que disciplina as licitações e contratações promovidas pelo Poder Público, quanto a Lei nº 8.987/95, que regula as concessões e permissões de serviços públicos, referem-se expressamente à participação *de empresas em consórcio*, o que significa que a concessão não é *do consórcio*, que não tem personalidade jurídica, nem pode assumir obrigações <sup>29</sup>/.

De igual modo, o Decreto nº 2.003/96, que regulamenta o regime jurídico dos autoprodutores e produtores independentes de energia elétrica,

---

<sup>28</sup> Merece transcrição a íntegra desse dispositivo legal:

*“Art. 278 As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.*

*§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.*

*§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio”* (grifamos).

<sup>29</sup> Conforme art. 33 da Lei nº 8.666/93 e art. 19 da Lei nº 8.987/95.

estabelece expressamente que a concessão será outorgada às empresas consorciadas de forma compartilhada, e não ao consórcio, *in verbis*:

*“Art. 8º O edital da licitação estabelecerá que, quando participarem e forem vencedoras empresas reunidas em consórcio, a concessão será outorgada de forma compartilhada entre elas, na proporção da participação de cada uma, ficando a empresa líder do consórcio responsável, perante o poder concedente, pelo cumprimento do contrato, sem prejuízo da responsabilidade solidária das demais consorciadas.”* (grifamos)

Por oportuno, cumpre destacar que, nos atos de autorização e concessão para a autoprodução e produção independente de energia elétrica editados pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, via de regra, identificam-se as empresas integrantes do consórcio como sendo as titulares das concessões e autorizações – e não o consórcio –, constando expressamente em alguns desses atos, inclusive, a indicação de que sua exploração será *compartilhada* pelas consorciadas <sup>30</sup>/.

A propósito do assunto, é pertinente a lição de Luiz Alberto Blanchet <sup>31</sup>/:

*“A admissão de consórcios não desvirtua o caráter personalíssimo do contrato de concessão, pois afinal os demais contratos administrativos regidos pela Lei nº 8.666/93 também podem ser executados por consórcios, e nem por isso deixam de ser ‘intuitu*

---

<sup>30</sup> Cf., v.g., Resoluções Autorizativas ANEEL nº 226/04, nº 231/04 e nº 234/04, e Contratos de Concessão nº 010/2000, nº 015/2000 e nº 061/2000.

<sup>31</sup> *Concessão e Permissão de Serviços Públicos*. 2ª Ed. Curitiba: Juruá Editora, 1995, pág. 34.

*personae', mas o serão em relação a todas as empresas integrantes do consórcio, e não em relação a apenas uma delas, e tampouco em relação ao consórcio pois este não tem personalidade jurídica, por força do que estabelece o art. 278, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15.12.76, artigo este que, embora integrante da chamada lei das Sociedades por Ações, estabelece em seu caput que as sociedades anônimas 'e quaisquer outras sociedades' e, pois, não somente as sociedades por ações, podem reunir-se em consórcio”.*

Como corolário da inexistência de personalidade jurídica decorre, também, a inexistência de capacidade tributária do consórcio. Assim, sendo a concessão outorgada às consorciadas de forma compartilhada, não se pode cogitar de imposição ao consórcio de obrigações incidentes em decorrência da sua exploração, tais como as tributárias, as quais são pertinentes exclusivamente a cada uma das consorciadas, individualmente consideradas.

Em trabalho no qual aborda especificamente os aspectos tributários do consórcio, João Luiz Coelho de Rocha é incisivo ao definir as obrigações do consórcio perante o fisco:

*“O consórcio, não sendo sujeito de direito, não pode assumir obrigações enquanto tal. São as empresas consorciadas que assumem as obrigações e responsabilidades perante terceiros, cabendo-lhes, do mesmo modo, exercer os direitos decorrentes dos atos jurídicos que celebram, ainda que de interesse comum. A repartição desses direitos, tal como a das decorrentes obrigações,*

*por assim dizer, será assunto do trato interno, de caráter obrigacional, entre os consorciados”<sup>32/</sup>.*

Por oportuno, mister observar que, referido entendimento – quanto à ausência de capacidade tributária dos consórcios –, já se encontra sedimentado em matéria envolvendo o imposto de renda, valendo destacar, dentre outras manifestações nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 05/76<sup>33/</sup>, o Ato Declaratório Normativo CST nº 21/84<sup>34/</sup>, a Instrução Normativa SRF nº 04/92<sup>35/</sup>, e as diversas decisões administrativas apontando a necessidade de apropriação individual, pelas consorciadas, das receitas auferidas no âmbito do consórcio, de acordo com seus respectivos percentuais de participação, orientação essa que, aliás, foi inclusive estendida em relação à CSLL, ao PIS/PASEP e à COFINS<sup>36/</sup>.

Portanto, da aplicação dos conceitos expostos sobre o consórcio, e do contido no retro mencionado art. 4º da Lei Kandir, que, como visto, define como contribuinte do ICMS “qualquer pessoa física ou jurídica” que realiza as operações nela referidas, verifica-se que o consórcio não é contribuinte do imposto, razão pela qual incabível pretender-se caracterizar as transferências de energia da unidade de geração explorada nesse regime às unidades de

---

<sup>32</sup> *Os Consórcios de Empresas e seu Trato Tributário*, “in”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 83, São Paulo: Dialética, 2002, págs. 83 a 87.

<sup>33</sup> Merece transcrição a ementa do referido Parecer: “Não se caracterizam como pessoas jurídicas nem a elas se equiparam, para efeitos fiscais, os consórcios constituídos a fim de concorrer a licitações para contratação ou execução de obras e serviços de engenharia”.

<sup>34</sup> Referido Ato Declaratório Normativo expressamente dispensou os consórcios de apresentarem declaração de rendimentos, determinando que os rendimentos decorrentes de suas atividades (principais e acessórias) devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

<sup>35</sup> Tratando da retenção de imposto de renda na fonte, estabeleceu referida Instrução Normativa que, na hipótese de consórcio, a mesma deve ser efetuada em nome de cada empresa participante (cf. art. 14).

<sup>36</sup> Cf. Solução de Divergência nº 6/03 e Soluções de Consulta nº 231/02 (9ª RF), nº 175/02 (6ª RF), nº 24/03 (5ª RF), nº 172/03 (7ª RF), nº 50/04 (10ª RF) e nº 70/05 (8ª RF).

suas consorciadas como transferências entre contribuintes distintos e, assim, sujeitá-las ao recolhimento do ICMS.

### **III – CONCLUSÕES**

Diante de tudo o aqui exposto podemos chegar às seguintes conclusões:

a) As transferências de energia elétrica internas e interestaduais realizadas de unidade de geração para unidade de consumo do mesmo titular, independentemente da titulação jurídica da concessão ou autorização para a geração de energia elétrica (autoprodução ou produção independente), da localização da unidade geradora e dos pontos de consumo da energia elétrica (contígua ou remota), e da unicidade ou pluralidade de titulares do empreendimento de geração (individual ou consórcio), não se sujeitam à incidência do ICMS.

Com efeito, conquanto a Lei Kandir e as legislações estaduais prevejam que, via de regra, incide o ICMS nas transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos distintos do mesmo titular, tal entendimento é insustentável diante das balizas constitucionais que norteiam a incidência do referido imposto, bem como da maciça jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça a respeito do assunto, inclusive, quanto a este último, em questão envolvendo a própria transferência de energia elétrica.

b) O fato de a unidade de geração ser explorada em regime de consórcio não sujeita suas transferências de energia elétrica para as unidades de consumo das consorciadas à incidência do ICMS, uma vez que, em face da

inexistência de personalidade jurídica e de capacidade tributária do consórcio, o mesmo não é contribuinte do imposto, razão pela qual referidas transferências igualmente caracterizam-se como operações entre estabelecimentos distintos das empresas consorciadas, nas quais, como visto, descabe a incidência do imposto.

## **REFORMA TRIBUTÁRIA – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA**

O Ministério da Fazenda, quando da sua exposição de motivos à sociedade brasileira acerca da necessidade da realização da Reforma Tributária, apresentou como razões econômicas e de justiça Social para tal os seguintes pontos:

- Elevar a eficiência econômica, estimulando a produção e o investimento produtivo, com a geração de empregos e renda;
- Ampliar o número de contribuintes, mediante a redução da informalidade;
- Buscar a simplificação;
- Intensificar o combate à sonegação fiscal e à evasão tributária;
- Neutralidade – não aumento da carga tributária; e
- Manutenção da receita da União, Estados e Municípios.

Em que pese nossa discordância com o termo “neutralidade”, pois um sistema tributário bem estruturado, com um maior número de contribuintes - não só como consequência da redução da informalidade, mas também do combate efetivo à sonegação fiscal - não teria perdas de arrecadação, mas sim aumento dos valores carreados aos cofres públicos a este título, o que permitiria a redução da carga tributária de todas os entes políticos de direito público, todos os demais pontos são de suma importância ao desenvolvimento da economia nacional.

Todavia, o que temos visto – a partir da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 – foram sucessivos recordes de arrecadação, como por

exemplo, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, não em decorrência da redução da informalidade e da sonegação, mas infelizmente pelo aumento da carga tributária, inclusive com inobservância do princípio constitucional da não-cumulatividade pela legislação que promoveu as alterações na disciplina de recolhimento dessa contribuição.

Considerando que a Associação Brasileira de Concessionárias de Energia Elétrica – ABCE representa agentes de um dos setores mais importantes de infraestrutura e que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é o principal tributo que compõe o pacote tributário deste setor, passamos agora a elencar as mais importantes alterações à tributação, por meio deste imposto, que constam dos Projetos de Emenda Constitucional:

- “Federalização” do ICMS;
- Uniformização das 27 legislações estaduais atualmente em vigor;
- Estados possuirão competência somente para fiscalizar e arrecadar o imposto;
- O ICMS terá apenas 5 (cinco) alíquotas, observado o limite mínimo de 7% e máximo de 25%, em todo o território nacional, mediante definição pelo Senado Federal, com possibilidade de iniciativa dos Governadores;
- **Isenção ou alíquota mínima para** cesta básica, **energia elétrica de baixo consumo**, insumos agropecuários e medicamentos de uso humano, nos termos da lei complementar pertinente;
- **Nas operações com energia elétrica, a incidência ocorre em todas as etapas de circulação, desde a produção ou da importação até o consumo, com exceção sobre as operações interestaduais;**
- **Em relação à energia elétrica, também haverá incidência nas etapas de produção, de transmissão, de distribuição, de conexão e de conversão, até o destino;**

- **Energia elétrica poderá ter alíquotas diferenciadas em função da quantidade consumida e do tipo de consumo;**
- Possibilidade de aplicação de alíquota mínima a outros produtos posteriormente definidos pelo CONFAZ;
- CONFAZ será o responsável pelo regulamento único, bem como a aprovação de convênios (no mínimo 4/5) relacionados à concessão de benefícios fiscais, anistia, parcelamento, prazo de pagamento, controle e fiscalização;
- **O ICMS continua, até 2006, a ser devido ao Estado de Origem,** cabendo a este o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual (alíquota de referência), **excetuando-se** o petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e **energia elétrica**. A outra parte do produto arrecadado (diferença entre a alíquota interna e a de referência) será disponibilizada ao Estado de Destino;
- As alíquotas de referência serão mantidas de forma a preservar o equilíbrio do sistema de partilha atual nos até o final de 2006 e serão revistas pelo Senado Federal em 2007;
- A idéia do projeto é a de padronizar a cobrança de **4% no Estado de Origem** e de **13% no destino**;
- **Desconfiguração do fato imponible do ICMS:** cobrança do imposto nas operações entre filiais da mesma empresa;
- **Infração ao princípio da não-cumulatividade:** possibilidade de aproveitamento do crédito condicionada ao pagamento do imposto – operações interestaduais;
- Operações de exportação – Constitucionalização da desoneração do imposto e aproveitamento e manutenção dos créditos gerados em operações e prestações anteriores;

- Manutenção do fundo para compensação de perdas, como forma de reparar o prejuízo dos Estados que sofrerão pela redução na arrecadação do ICMS;
- Importações de bens ou mercadorias: Apesar dos questionamentos judiciais, fica mantida a exigência do ICMS para as Pessoas Físicas ou Jurídicas, ainda que não sejam contribuintes habituais do imposto;
- Inclusão da expressão “a qualquer título” ao artigo 155, §2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88 – Tentativa de tributar a entrada de produtos, independentemente da transferência de titularidade (ex: leasing);
- Vedação à concessão ou prorrogação de incentivo ou benefício que implique na redução do imposto, exceto para as pequenas empresas com sede e administração no território nacional (artigo 170, IX, da CF/88) e Convênios celebrados pelo CONFAZ até a edição de Lei Complementar;
- Benefícios em vigor (e outros aprovados até 30 de abril de 2003), destinados ao fomento industrial, agropecuário e aqueles vinculados à estrutura portuária, à cultura, ao esporte, a programas sociais, ao investimento em infra-estrutura rodoviária e em programa habitacional, terão validade por 11 anos, devendo ser publicados para a fruição desse direito;
- Benefícios concedidos entre 01 de maio de 2003 a 30 de setembro de 2003 serão reavaliados pelo Senado Federal;
- Benefícios não enquadrados nas hipóteses acima e não publicados, serão extintos após 180 dias da promulgação da Emenda.

Nota-se que, especificamente no que tange à incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica, **existe preocupação em se permitir - no**

próprio texto constitucional - a concessão de isenção ou a existência de alíquota reduzida, com a edição de lei complementar competente para tanto, para os consumidores da subclasse de baixa renda, bem como a defesa dos interesses dos Estados, já que ao estabelecer que o referido imposto incide sobre desde a produção ou importação até o consumo da energia elétrica, incluindo a transmissão, a distribuição, a conexão e a conversão da energia, legitima-se a cobrança de ICMS sobre a TUSD, os encargos de conexão e outros valores cobrados pelos agentes do setor dos consumidores que hoje são objeto de questionamento judicial no que se refere à incidência desse imposto.

Concluímos, então, que – na hipótese de aprovação dos Projetos de Emenda Constitucional hoje existentes – certamente irão ocorrer novos aumentos da carga tributária.

Resta, então, evidente que a sociedade brasileira deve, por meio de suas associações e demais instituições representativas, pressionar o Congresso Nacional para aprovar uma reforma tributária que realmente estimule a economia brasileira, assim como seja socialmente justa, mas principalmente que não se valha da idéia de mudança para onerar mais ainda aqueles que já suportam pesadíssima carga tributária, somente equiparada a poucos países de Primeiro Mundo.

Neste sentido, cumpre-nos acompanhar de perto os Projetos de Emenda Constitucional, relativos à reforma tributária, que estão em trâmite com o intuito de procurar colaborar com este trabalho, não somente no que tange à tributação via ICMS, mas também relativamente às demais exações que compõem o nosso Sistema Tributário.

## ***O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E O ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA***

Delvani Alves Leme  
Advogado Consultor – COPEL  
Curitiba – PR

O Princípio da Seletividade está consagrado na Constituição Federal nos seus artigos 153, § 3.º e 155, § 2.º, III, que, respectivamente, estabelecem que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto e que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Nesse trabalho, vamos nos ater ao Princípio da Seletividade do ICMS de que trata o art. 155, § 2.º, III, da CF, especialmente com relação às operações de venda de energia elétrica.

De início, ressaltamos que praticamente a unanimidade da doutrina brasileira entende que a norma constitucional que trata da seletividade no ICMS não impõe um dever para o legislador ordinário. Adota, a posição tradicional, a idéia de que a Seletividade no ICMS é facultativa.

Dizendo de outro modo, podemos afirmar que a posição tradicional dos doutrinadores, quanto à interpretação da Seletividade posta na Constituição Federal é no sentido de que está autorizada a utilização da técnica da Seletividade em relação ao ICMS. Já em relação ao IPI a Constituição Federal é imperativa e não uma faculdade, determinado que seja seletiva em função da essencialidade do produto, conforme regra disposta no seu art. 153, § 3.º, I; vale dizer, as alíquotas deverão variar em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade.

É dentro desse enfoque conservador que se posiciona a grande maioria dos Doutrinadores, muito embora há que se destacar posição contrária do Prof. Roque Antonio Carrazza, que em seu livro: ICMS, 6.<sup>a</sup> Edição, Ed. Malheiros, defende a tese de que a Seletividade do ICMS na energia elétrica é sempre obrigatória.

O mesmo se repete em relação à Jurisprudência verificada nos Tribunais que já julgaram essa questão da Seletividade do ICMS. O entendimento que vem prevalecendo nessas decisões judiciais é no sentido de que a fixação das alíquotas do ICMS trata-se do exercício discricionário sujeito apenas ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador, além do que o Poder Judiciário vem rejeitando a pseudo-atividade legislativa que se pleiteia do Juiz, para que afaste uma alíquota e aplique outra.

Mesmo diante dessa realidade, alguns contribuintes vêm ingressando com medidas judiciais argumentando e pleiteando a necessidade de utilização de uma alíquota compatível com a essencialidade da mercadoria 'energia elétrica, bem como a definição de qual a alíquota adequada à essencialidade desta mercadoria, deixando a critério e arbítrio do Juiz, mas, tendo em conta os argumentos que na prática têm apresentados, sugerem a alíquota mínima prevista na legislação do Estado, na ordem de 7%.

De outro lado, existem contribuintes que não pleiteiam a redução da alíquota para 7%, mas simplesmente questionam eventual majoração da alíquota. Nesse sentido, já existe precedente jurisprudencial isolado acolhendo previamente a arguição de inconstitucionalidade suscitada pelo Ministério Público, conforme se verifica no Mandado de Segurança n.º 2.079/2004, em trâmite no Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro - TJ/RJ. Discute-se nessa demanda a majoração da alíquota de 25% para 30% nas operações com

energia elétrica, por ofensa ao Princípio da Seletividade. Nessa ação mandamental o Relator, acolhendo preliminarmente a arguição de inconstitucionalidade, por entender duvidosa a constitucionalidade de tal majoração, remeteu os autos ao Colendo Órgão Especial daquele Tribunal, cuja arguição foi autuada sob o n.º 2005.01700027, que até este momento não foi definitivamente julgada pelo referido órgão.

De qualquer sorte, tem-se que a tese defendida pelos consumidores de energia elétrica, conforme acima exposto, não está conforme a Doutrina e a Jurisprudência que vêm se consolidando em torno da questão da Seletividade do ICMS. Admitindo-se a tese da obrigatoriedade da aplicação da Seletividade do ICMS na energia elétrica, o Poder Judiciário estaria legislando positivamente; portanto, intervindo na política fiscal compreendida na esfera discricionária do Poder Executivo Estadual, o que constitucionalmente não é permitido, pois isto equivaleria a romper o princípio maior da harmonia dos Poderes e afrontaria os princípios fundamentais da Federação e do Estado Democrático de Direito.

Pois bem, essa pretensa aplicação do princípio da Seletividade, sem observar a política fiscal compreendida na esfera discricionária do Poder Executivo, em relação a algumas questões no campo do IPI já foi levada para discussão perante os Tribunais.

Uma das questões mais discutidas foi a tributação do açúcar. As ações judiciais pretendiam a redução da alíquota a zero, em vista da essencialidade deste produto, pertencente à cesta básica. Em resumo, buscou-se a

equiparação do açúcar com os demais produtos alimentícios não onerados pelo IPI (tributados a alíquota de 0%).

O Poder Judiciário, em coro, rechaçou os argumentos trazidos. Dentre tais decisões destacamos a proferida na apelação em Mandado de Segurança n.º 2002.70.03.000701-9/PR, que teve como relator o Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, do TRF da 4.<sup>a</sup> Região. Em seu voto, assim manifestou:

***“O simples fato da quase totalidade dos produtos alimentícios encontrarem-se sujeitos à alíquota zero não serve como justificativa legal para que também o açúcar possua o mesmo benefício. Tal equiparação inverteria o papel do Judiciário, pois o conduziria a legislar positivamente, o que não é permitido. (...)”***  
(TRF 4.<sup>a</sup> Região. Apelação em Mandado de Segurança n.º 2002.70.03.000701-9/PR. Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares).

O fato de constituir-se o açúcar um produto básico, de grande importância, por si só não leva ao entendimento de que esteja imune à incidência do IPI. O texto constitucional não vai a tanto; assim, o mesmo raciocínio equivale ao ICMS em relação à energia elétrica, pois o princípio constitucional da seletividade tanto rege o IPI como o ICMS.

Tem-se também a decisão proferida à unanimidade de votos pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 437.666/PR, cujo relator foi o Ministro Relator Luiz Fux. Destacamos, de seu voto, sua parte final:

***“Destarte, o Poder Judiciário não pode intervir na política fiscal compreendida na esfera discricionária do Poder Executivo,***

***assegurada constitucionalmente em benefício do interesse nacional, penso que isso equivaleria romper o princípio maior da harmonia dos poderes, pilar da Federação e do Estado Democrático de Direito”.***

Relativamente ao ICMS, não foi outra a conclusão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal:

***“MANDADO DE SEGURANÇA – SINDICATO BRASILIENSE DE HOSPITAIS, CASAS DE SAÚDE, CLÍNICAS – IMPOSTO – ICMS – COMUNICAÇÃO – ENERGIA ELÉTRICA – ESSENCIALIDADE DO SERVIÇO – FACULDADE – PRELIMINARES – REJEIÇÃO – MAIORIA – SEGURANÇA DENEGADA – UNÂNIME. A instituição das alíquotas do ICMS incidente sobre comunicação e energia elétrica é uma faculdade e não uma obrigação do legislador estadual, sujeita ao seu juízo discricionário, de conveniência e oportunidade da melhor política fiscal, não podendo o Poder Judiciário substituí-lo e determinar qual a alíquota aplicável às operações, sob pena de afronta ao Princípio da Separação dos Poderes.”*** (TJ/DF – Conselho Especial - MS n. 2003002007152-0 –Relator Desembargador Lécio Resende).

**Obs:** Esta decisão não transitou em julgado e encontra-se atualmente no Egrégio STJ para julgamento do RMS n.º 18864/DF que está concluso com o Min. Relator Franciulli Netto, desde 20.05.2005, com Parecer do MPF.

Também o TJ/PR, em recente decisão, manifestou entendimento de que a adoção do Princípio da Seletividade em relação ao ICMS incidente sobre a energia elétrica é de observância facultativa. Uma vez aplicado esse princípio

o critério a ser seguido na determinação das alíquotas (essencialidade), constitui ato discricionário e não cabe ao Poder Judiciário fixar outra alíquota.

“DECISAO: ACORDAM OS MAGISTRADOS INTEGRANTES DA PRIMEIRA CAMARA CIVEL DO TRIBUNAL DE JUSTICA DO ESTADO DO PARANA, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO DESEMBARGADOR RELATOR. EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO. ICMS. 1. PRINCIPIO DA SELETIVIDADE. ESSENCIALIDADE. CARATER FACULTATIVO. 2. CRITERIOS. COMPETENCIA LEGISLATIVA. POLITICA ECONOMICA. ATO DISCRICIONARIO. ANALISE DE CONSTITUCIONALIDADE PELO PODER JUDICIARIO AFASTADA EM RESPEITO AO PRINCIPIO DA SEPARACAO DOS PODERES. 3. HONORARIOS DE SUCUMBENCIA. IMPROCEDENCIA DA ACAO. APRECIACAO EQUITATIVA. REDUCAO NECESSARIA. 1. INTERPRETANDO-SE GRAMATICAL E SISTEMATICAMENTE A CONSTITUICAO FEDERAL, DEDUZ-SE QUE O PRINCIPIO DA SELETIVIDADE A QUE FAZ REFERENCIA O SEU ARTIGO 155, § 2., III, QUE DISPOE SOBRE O ICMS, E DE OBSERVANCIA FACULTATIVA. 2. UMA VEZ OPTADO PELO LEGISLADOR A APLICACAO DESSE PRINCIPIO, O CRITERIO A SER SEGUIDO CONSTITUI ATO DISCRICIONARIO, A SER EXERCIDO EM RAZAO DE POLITICA ECONOMICA, CUJA EVENTUAL INTERFERENCIA DO PODER JUDICIARIO CONSTITUIRIA AFRONTA AO PRINCIPIO DA SEPARACAO DOS PODERES.”

**Obs:** Esta decisão não transitou em julgado e encontra-se atualmente em fase de julgamento de admissibilidade de Recurso Especial e de Recurso Extraordinário, interpostos em 10.10.2005.

De qualquer forma, o que se tem de precedente jurisprudencial dos Tribunais Superiores (STJ e STF), são decisões envolvendo IPI, conforme exemplificativamente retro demonstrado. É que não encontramos, nesses Tribunais Superiores, jurisprudência específica de Seletividade do ICMS. No entanto, essas decisões sobre IPI já demonstram que os argumentos utilizados por esses Tribunais, certamente, serão repetidos nesses futuros julgamentos envolvendo a Seletividade do ICMS na energia elétrica.

Conforme se tem notado, o pedido feito pelos consumidores visa a redução da alíquota do ICMS na energia elétrica, para um percentual de alíquota que entendem ser adequada à essencialidade, sugerindo, inclusive, uma redução de 27% para 7%, conforme exemplificativamente, vem ocorrendo no Estado do Paraná.

Surge o questionamento: não seria o caso, diante da essencialidade da energia elétrica, de pleitear-se uma redução maior ou mesmo a isenção total? Porque 7% e não 18%? Aqui nasce, outra dúvida: como irá o Magistrado fazer esta escolha? Quais os critérios objetivos a serem aplicados?

O certo é que o Magistrado não pode legislar e, se aplicar outra alíquota, estará certamente legislando.

Assim, partindo, desse norte apontado pela Doutrina e pela Jurisprudência, inclusive dos Tribunais Superiores, as expectativas são no sentido de que a tese encampada por alguns Consumidores que vêm questionando a alíquota do tributo ICMS incidente sobre a energia elétrica não prevalecerá.

Em última análise, tal ação caracterizaria uma atuação legislativa positiva do Magistrado, situação que, como já dito, equivaleria a romper o princípio maior da harmonia dos Poderes e afrontaria os princípios fundamentais da Federação e do Estado Democrático de Direito.

Delvani Alves Leme  
Advogado Consultor – COPEL  
Curitiba – PR

## NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A SUBVENÇÃO DA SUBCLASSE RESIDENCIAL BAIXA RENDA

Luciana Goulart F. Saliba  
Advogada – Gaia, Silva, Rolim & Associados

### I - Histórico

Visando a uniformizar a política tarifária aplicável aos consumidores de baixa renda, a Lei 10.438/02 instituiu os seguintes critérios de classificação desse segmento de consumo<sup>1</sup>:

- Consumo mensal inferior a 80 kw/mês; ou
- Consumo entre 80 e 220 kw/mês, desde que estejam inscritos em pelo menos um dos programas sociais do Governo Federal.

Para manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão e de permissão<sup>2</sup>, uma vez que a Lei 10.438/02 ampliou o rol de consumidores sujeitos à tarifa social<sup>3</sup>, o art. 5º da Lei 10.604/02 autorizou “a concessão de subvenção econômica com a finalidade de contribuir para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda a que se refere a Lei nº 10.438, de 2002, com efeito a partir da data de sua publicação”.

---

<sup>1</sup> No período anterior, as concessionárias estabeleciam planos tarifários diferenciados em função da classe de consumidores, os quais eram previamente homologados pelo DNAEE (Portaria DNAEE 922/93).

<sup>2</sup> Art. 175 da CF/88.

<sup>3</sup> Segundo a ABRADÉE, o número de consumidores residenciais de baixa renda praticamente triplicou com o novo critério estabelecido pela Lei 10.438/02.

O parágrafo 1º do art. 5º determinou que a subvenção será custeada<sup>4</sup> com recursos financeiros oriundos do adicional de dividendos devidos à União pela Eletrobrás, associado às receitas adicionais auferidas pelas concessionárias com a comercialização de energia elétrica nos leilões públicos de que trata o art. 27 da Lei 10.438/02.

Caso esses recursos sejam insuficientes, a subvenção será custeada com recursos a fundo perdido da Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, instituída pela Lei 10.438/02 (o art. 2º do Decreto 5.029/04 alterou o art. 1º do Decreto no 4.538/2002, para substituir a RGR pela CDE<sup>5</sup> no custeio da subvenção).

O art. 1º, §1º do Decreto 4.538/02, que regulamentou a Lei 10.604/02, estabeleceu que a subvenção se restringirá à diferença entre o subsídio estabelecido na Lei 10.438/02 e o subsídio anteriormente concedido à subvenção da subclasse residencial baixa renda. O parágrafo 2º desse mesmo artigo determinou que *“o montante da subvenção corresponderá à diferença, se positiva, entre o faturamento que decorreria da aplicação dos critérios vigentes, para cada concessionária ou permissionária, na data imediatamente anterior à incidência da Lei no 10.438, de 2002, e aquele verificado em conformidade com os novos critérios estabelecidos pelo art. 1º da mesma Lei.”* (redação dada pelo art. 2º do Decreto 5.029/04).

Como o Decreto 4.538/02 e a Resolução ANEEL 246/02 determinam que *“a subvenção e demais descontos”* deverão ser discriminados nas faturas de energia elétrica, as fiscalizações estaduais passaram a suscitar a inclusão

---

<sup>4</sup> O custo da tarifa social era anteriormente repassado às classes de maior consumo. Ou seja, o equilíbrio econômico-financeiro da concessão era garantido através da fixação de tarifas mais altas para as classes de maior consumo.

<sup>5</sup> Instituída pela Lei 10.762/03.

da subvenção da baixa renda na base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

Assim, de acordo com o entendimento das fiscalizações estaduais, o ICMS não incidiria somente sobre a tarifa de fornecimento de energia elétrica, mas também sobre o valor subvencionado pela União Federal para garantir a modicidade da tarifa dos consumidores da subclasse residencial baixa renda.

## **II – Manifestações contrárias à exigência do ICMS sobre a subvenção da baixa renda**

A Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE) e a ANEEL se posicionaram de forma contrária às manifestações dos fiscos estaduais quanto à exigência do ICMS sobre a subvenção da subclasse residencial baixa renda.

Em abril de 2004, a ABRADEE enviou correspondência ao CONFAZ, na qual se manifestou pela *“não incidência do ICMS sobre os subsídios aos consumidores da subclasse residencial denominada ‘baixa renda’*”. A manifestação da ABRADEE foi respaldada nos pareceres jurídicos dos professores Roque Carrazza e Edvaldo Brito.

Em junho de 2004, a ANEEL editou *“Nota Informativa a respeito da incidência do ICMS sobre a subvenção econômica com impacto para os consumidores de energia elétrica classificados como baixa renda”*. A conclusão da ANEEL foi pela não-incidência do ICMS sobre a subvenção da subclasse residencial baixa renda, nos seguintes termos:

“Considerando que, segundo nosso entendimento, o ICMS sobre o valor da subvenção ao consumidor de baixa renda não é devido, pelas razões expostas nesta Nota Informativa, e que caso essa cobrança seja implementada o programa de baixa renda estabelecido pela Lei nº 10.438/2002, de grande apelo social, será em grande parte neutralizado pela cobrança do ICMS, podendo chegar, conforme tabela demonstrada anteriormente, a 97,83% do valor efetivamente pago pelos consumidores pela energia consumida, entendemos serem necessárias urgentes providências no sentido de reverter essa tendência de cobrança do ICMS, sobre o valor da subvenção ao consumidor de energia elétrica classificado como baixa renda”.

### **III – Convênios CONFAZ**

Não obstante as manifestações da ABRADEE e da ANELL, o CONFAZ editou os Convênios ICMS 78, 79, 127 e 148, de 2004, e 2 e 5, de 2005, que reconheceram a incidência do ICMS sobre a subvenção da baixa renda (na medida em que dispensaram o recolhimento de ICMS, multa e juros apenas em determinados períodos).

Contra essa exigência, o Sindicato da Indústria da Energia no Estado de São Paulo - SIESP impetrou o Mandado de Segurança nº 718.053.05.012977-8, cuja liminar foi indeferida pelo Juízo da 12ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo. Contra essa decisão, foi interposto agravo de instrumento pelo SIESP, o qual aguarda julgamento no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

### **IV - Não-incidência do ICMS sobre a subvenção da baixa renda**

De acordo com a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de energia elétrica, e não sobre todo e qualquer valor recebido pelas concessionárias, tal como a

subvenção paga pela União Federal na forma da Lei 10.604/02 para assegurar a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão.

A base de cálculo do ICMS nas operações de circulação de energia elétrica é o “*preço praticado na operação final*” (art. 34, § 9º do ADCT e art. 9º, II da LC 87/96). A subvenção não tem caráter de contraprestação ou de preço, pois o seu recebimento pelas concessionárias não implica a obrigação de fornecer maior quantidade de energia elétrica para os consumidores finais. A quantidade de energia elétrica recebida pelos consumidores finais não é alterada pela subvenção, e sim pela eventual modificação da tarifa (quantidade de KWh x tarifa da classe de consumo). Tanto é que mesmo que a subvenção deixe de ser paga pela União Federal a concessionária deverá manter o fornecimento de energia para a subclasse residencial baixa renda (a mesma quantidade e o mesmo valor da tarifa).

Ademais, a tarifa (preço praticado na operação final = base de cálculo do ICMS) é sempre paga pelo consumidor final, e não pela Administração Pública<sup>6</sup>. No caso da subclasse residencial baixa renda, o preço praticado na operação final é a tarifa social, que é a contraprestação pelo recebimento da energia e que não é alterada pela subvenção. Pouco importa, nesse caso, que a subvenção paga pela União Federal seja calculada com base na diferença entre as tarifas sociais praticadas antes e depois da Lei 10.438/02. O importante é que a subvenção não altera o valor da tarifa e tampouco a quantidade de energia recebida pelo consumidor final.

---

<sup>6</sup> Como ensina Marçal Justen Filho (Concessões de Serviços Públicos. São Paulo: Dialética, 1997, p. 67), o concessionário é remunerado através da cobrança de tarifas pagas pelos usuários. De acordo com o voto proferido pelo Ministro Moreira Alves no Recurso Extraordinário n.º 117.315-7/RS, a “tarifa é o preço público que corresponde à contraprestação

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, relativa à base de cálculo do ICMS nas operações de circulação de energia elétrica:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CONTRATO DE DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR INCIDÊNCIA.

1 – O valor da operação, que é a base de cálculo lógica e típica no ICMS, como era no regime de ICM, terá de consistir, na hipótese de energia elétrica, no valor da operação de que decorrer a entrega do produto ao consumidor (Gilberto de Uihôa Canto).

2 – O ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

3 – O ICMS não é imposto incidente sobre tráfego jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos.

4 – Não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência.

5 – A só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria.

6 – A garantia de potência e de demanda, no caso de energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

7 – Recurso conhecido e provido por maioria.

8 – Voto vencido no sentido de que o ICMS deve incidir sobre o valor do contrato firmado que garantiu a ‘demanda reservada de potência’, sem ser considerado o total consumido” (1ª Turma, Recurso Especial n.º 222.810-MG, Relator para Acórdão Ministro José Delgado, DJU 15.05.2000 - grifamos).

---

remuneratória por parte do usuário da prestação, pela concessionária, desse serviço público facultativo (...).”

Vale destacar que a CDE, cujos recursos são destinados ao custeio da subvenção da baixa renda, compõe a tarifa cobrada pelas distribuidoras e por isso é já tributada pelo ICMS quando do fornecimento da energia elétrica. Assim, a exigência do ICMS sobre a subvenção implica a dupla tributação do mesmo valor.

Nem se alegue que a exigência do ICMS sobre a subvenção da baixa renda estaria lastreada no art. 13, § 1º, II da Lei Complementar 87/96, o qual determina que os valores correspondentes a *“seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”* integram a base de cálculo do imposto.

Esse dispositivo da legislação complementar deve ser interpretado em consonância com o art. 155 da Constituição Federal, que estabelece a regramatriz do ICMS. Dessa forma, somente os valores economicamente vinculados ao fato gerador do imposto poderão ser acrescidos à sua base de cálculo (afinal, a base de cálculo é elemento confirmador da hipótese de incidência tributária). A inclusão, na base de cálculo do ICMS, de parcelas estranhas à contraprestação pelo fornecimento de energia elétrica (circulação da “mercadoria” energia elétrica), implica a cobrança do imposto sobre valores desvinculados do aspecto material de sua hipótese de incidência e a própria desnaturação do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Como se não bastasse, caso a concessionária deixe de repassar para o consumidor final o imposto que não incidiu sobre o preço da energia elétrica, a exigência do ICMS sobre a subvenção paga pelo Poder Público representará ofensa aos princípios da neutralidade e da não-cumulatividade, pois o ônus financeiro recairá sobre o contribuinte de direito, e não sobre o contribuinte de fato.

Por outro lado, a exigência do ICMS sobre a subvenção agride o princípio da capacidade contributiva, pois o consumidor enquadrado na subclasse residencial baixa renda (contribuinte de fato) deverá arcar com o aumento da conta de energia decorrente do repasse do imposto. Além disso, haverá o total desvirtuamento do programa social instituído pela Lei 10.438/2002, pois, conforme demonstrado pela própria ANEEL, o valor do ICMS poderá chegar a 97,83% do valor efetivamente pago pelos consumidores integrantes da subclasse residencial baixa renda.

## **V – Conclusão**

Não obstante a própria ANEEL ter se manifestado de forma contrária à incidência do ICMS sobre a subvenção da subclasse residencial baixa renda, o CONFAZ editou os Convênios ICMS 78, 79, 127 e 148, de 2004, e 2 e 5, de 2005, os quais materializaram o entendimento das fiscalizações estaduais quanto a essa exigência.

Considerando que o ICMS incide sobre a contraprestação do fornecimento de energia elétrica (tarifa/preço pago pelo consumidor), é inconstitucional e ilegal a exigência do imposto sobre a subvenção da baixa renda.

Contudo, até que o Poder Judiciário se pronuncie de forma definitiva sobre a questão, os consumidores enquadrados na subclasse residencial baixa renda serão penalizados com o repasse do ICMS incidente sobre a subvenção, o que desnatura a própria política social do Governo Federal.

Por outro lado, tendo em vista o indeferimento da liminar requerida no Mandado de Segurança nº 718.053.05.012977-8, é importante que os agentes do setor promovam o devido esclarecimento do Poder Judiciário quanto à natureza da subvenção da baixa renda e aos efeitos da exigência do ICMS sobre essa parcela.

## **TRIBUTAÇÃO DAS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E DE TRANSMISSÃO<sup>1</sup>**

Luciana Goulart F. Saliba

Advogada da Gaia, Silva, Rolim & Associados

### **I – Novo modelo do setor elétrico – Natureza Jurídica da TUSD e da TUST**

A reformulação do setor elétrico implicou a segregação das atividades competitivas (geração e comercialização) e reguladas (distribuição e transmissão). Para implementar a concorrência nas atividades de geração e de comercialização, todas as parcelas referentes ao custo da transmissão e da distribuição foram extraídas do preço da energia aplicável aos consumidores livres e incluídas nas tarifas de uso dos sistemas de rede. A referida segregação resultou nas seguintes consequências:

- Distinção e autonomia entre as atividades de compra e venda de energia e as relacionadas à transmissão da energia (empregamos o termo “transmissão” em sentido lato, englobando a distribuição);
- Aplicação de arcabouço regulatório distinto para cada uma dessas atividades; na compra e venda de energia há livre negociação e preço, enquanto na transmissão há regulação estrita, fixação de tarifa e livre acesso;
- Autonomia contratual entre as atividades.

Ainda que a transmissão de energia seja essencial ao seu fornecimento, essas duas atividades não se confundem. Prova de que a essencialidade da

transmissão não altera a autonomia que lhe foi conferida no novo modelo do setor elétrico é o fato de que a energia pode ser fornecida por concessionária diversa da que disponibiliza o uso do sistema de rede.

Essas substanciais alterações nas características do setor elétrico implicaram a conseqüente alteração da forma de tributação das atividades exercidas pelas concessionárias. A partir da implementação do novo modelo setorial, portanto, é necessário verificar se as novas atividades praticadas pelas concessionárias de energia se enquadram nas hipóteses de incidência do ICMS previstas na legislação em vigor. Somente a perfeita subsunção dessas atividades à Constituição Federal e à legislação complementar poderá fazer nascer a obrigação tributária de recolhimento do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão.

## **II – “Transporte” não se confunde com “fornecimento”**

A análise da natureza da transmissão de energia leva à conclusão de que a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão não se enquadra nos pressupostos de fato do ICMS previstos no art. 155, II da Constituição Federal (regra matriz do ICMS) e no art. 34, §9º do ADCT (norma específica acerca da incidência do ICMS sobre as operações com energia elétrica).

A Lei Complementar 87/96 tampouco determina a inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS, como ocorre no caso dos valores recebidos a título de frete, seguro e juros (art. 13, §1º, II, “a” e “b” da LC 87/96). A norma de atração prevista no art. 155, §2º, IX, “b” da Constituição Federal e

---

<sup>1</sup> A esse respeito, vide artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.

no art. 2º, IV da Lei Complementar 87/96, que determina a incidência do ICMS sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, também não é aplicável à TUSD e à TUST, uma vez que tais parcelas não se caracterizam como "serviço", conforme restou decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121-3.

Assim, como a Constituição e a Lei Complementar 87/96 prevêem a incidência do ICMS sobre o efetivo fornecimento de energia elétrica, a disponibilização do uso dos sistemas de rede, que passou a ser autônoma ao fornecimento de energia no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto (disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia).

A partir da implementação do novo modelo do setor elétrico, portanto, estabeleceu-se o seguinte tratamento tributário para o fornecimento de energia elétrica para consumidores cativos e livres:

Consumidores cativos: o ICMS incide sobre a tarifa de fornecimento de energia, a qual engloba o custo com o seu "transporte". Como o fato gerador do ICMS é o fornecimento de energia, e o custo do "transporte" integra a tarifa de fornecimento, a parcela do "transporte" não pode ser excluída da tarifa de fornecimento para fins de incidência do ICMS.

Consumidores livres: o ICMS incide sobre o preço da venda de energia, a qual não engloba o custo com o seu "transporte". No novo modelo setorial, o custo da transmissão foi integralmente extraído do preço da energia e por isso é

dissociado do seu fornecimento. Como a transmissão é atividade autônoma ao fornecimento, e o ICMS tem como fato gerador o efetivo fornecimento de energia ao consumidor final, as tarifas de uso dos sistemas de rede não estão sujeitas à incidência desse imposto. Somente mediante expressa previsão legal a parcela da transmissão lato sensu poderia ser incluída na base de cálculo do ICMS, como ocorre com os valores referentes a frete, seguro e juros (art. 13, §1º, II, “a” e “b” da LC 87/96).

Vale ressaltar que os consumidores cativos e livres não se encontram em situação equivalente, para fins de aplicação do mesmo regime tributário quanto ao ICMS. O fornecimento de energia para consumidores cativos é remunerado por tarifa e está sujeito a todas as implicações decorrentes dessa forma de remuneração (modicidade tarifária, por exemplo). A venda de energia para consumidores livres, por outro lado, é remunerada por preço livremente negociado entre as partes, sujeito às regras de mercado. O consumidor livre não tem as mesmas garantias aplicáveis ao consumidor cativo, tal como o controle estatal sobre o valor da tarifa no caso de novo risco hidrológico.

### **III - Jurisprudência**

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu a não-incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência é em tudo aplicável às tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CONTRATO DE DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR INCIDÊNCIA.

1 – O valor da operação, que é a base de cálculo lógica e típica no ICMS, como era no regime de ICM, terá de consistir, na hipótese de energia elétrica, no valor da

operação de que decorrer a entrega do produto ao consumidor (Gilberto de Ulhôa Canto).

2 – O ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

3 – O ICMS não é imposto incidente sobre tráfego jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos.

4 – Não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência.

5 – A só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria.

6 – A garantia de potência e de demanda, no caso de energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

7 – Recurso conhecido e provido por maioria.

8 – Voto vencido no sentido de que o ICMS deve incidir sobre o valor do contrato firmado que garantiu a 'demanda reservada de potência', sem ser considerado o total consumido" (1ª Turma, Recurso Especial n.º 222.810-MG, Relator para Acórdão Ministro José Delgado, DJU 15.05.2000<sup>2</sup> - grifamos).

O entendimento do STJ acerca da não-incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência, pelo fato dessa atividade não se confundir com o efetivo consumo de energia elétrica, foi incorporado pela jurisprudência dos Tribunais Estaduais, como se pode perceber pelos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CONTRATO DE DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA. O ICMS incide sobre a transferência da mercadoria. Por isto, não ocorre o fato gerador do

imposto até que a energia seja, efetivamente, transferida para o estabelecimento consumidor. Precedentes do Eg. Superior Tribunal de Justiça. (...)” (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Apelação Cível nº 1.0024.02.859934-8/001, Segunda Câmara Cível, Relator Desembargador Brandão Teixeira, publicado em 24/09/2004) (grifamos).

“ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELETRICA. FATO GERADOR NAO CONSUMADO. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. COBRANCA INDEVIDA DEVOLUCAO DA IMPORTANCIA RECEBIDA. ICMS. Energia Elétrica. **Contrato de Demanda Reservada** de Potência. Hipótese de Não Incidência. No contrato de fornecimento de energia elétrica com reserva de demanda de potência, **o ICMS só pode incidir sobre a energia efetivamente consumida, e não sobre a disponibilizada**. Essa disponibilização de energia não gera a transferência da titularidade do bem/mercadoria. E não havendo a transferência da posse ou propriedade da energia (CC/02, 1267, caput), falta o elemento essencial à caracterização da hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a circulação da mercadoria (energia elétrica). Somente com a saída do bem adquirido do estabelecimento produtor e o ingresso no estabelecimento adquirente é que ocorre o fato gerador do ICMS (Convênio 66/88, art. 19 e CTN, art. 116, II). Provimento parcial do apelo da autora e desprovimento dos demais recursos” (Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível nº 2004.001.18254, Segunda Câmara Cível, Relator Desembargador Sérgio Cavalieri Filho, julgado em 15/12/2004) (grifamos).

“Agravado de Instrumento. Tutela antecipada. Tributário. **Ação que objetiva discutir a incidência de ICMS sobre a "demanda reservada" de energia elétrica**. Sustentação da tese de que o tributo estadual incide somente sobre a energia efetivamente consumida. **Fundamentação relevante, tendo o tema merecido julgamento no Superior Tribunal de Justiça, favorável à tese**

---

<sup>2</sup> Nesse mesmo sentido é o RESP. 343.95/MG, da 2ª Turma, publicado em 17.06.2002.

**agravante.** Evidente perigo de dano de difícil reparação, a exigir eventual repetição. Presença, no caso, dos requisitos do art. 273 do Código de Processo Civil. Recurso Provido para deferir a tutela antecipada requerida. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Agravo de Instrumento nº 394.949.5/9, Oitava Câmara de Direito Público, Relator Desembargador José Santana, publicado em 09/03/2005) (grifamos).

Vale ressaltar que a firme e pacífica jurisprudência pátria motivou o Estado do Paraná a alterar a sua legislação tributária, determinando expressamente que o ICMS não incide sobre a demanda reservada de potência:

Lei 14.773/05 (DOE-PR: 05.07.2005):

***“Art. 1º Nos casos de contratação de demanda de potência não incidirá o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sob nenhum título.***

***§ 1º. O tributo tratado no caput somente incidirá sobre a quantidade de energia elétrica efetivamente consumida.***

*Art. 2º O Poder Executivo regulamentará esta lei no prazo de sessenta dias, contados da data de sua publicação, inclusive no que tange à atuação da empresa concessionária estadual de energia elétrica.*

#### **IV - Manifestações dos Estados – Convênios CONFAZ 117/2004 e 95/2005**

Não obstante a jurisprudência do STJ e dos Tribunais de Justiça acerca da não-incidência do ICMS sobre atividade que não configure efetivo fornecimento de energia elétrica, os fiscos estaduais têm exigido esse imposto sobre a disponibilização do uso da rede.

Em 15 de dezembro de 2004, foi publicado o Convênio ICMS 117 (alterado pelo Convênio ICMS 59, de 1º. de julho de 2005), dispondo sobre o

“cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica”. Esse Convênio atribuiu ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do ICMS “devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica”, o qual deverá “I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente à **entrada de energia elétrica**, onde deverão constar, entre os demais requisitos: a) **como base de cálculo, o valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica**, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto; b) a alíquota aplicável; c) o destaque do ICMS” (grifamos).

Em 5 de outubro de 2005, foi publicado o Convênio ICMS 95/05, determinando que, “sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, a empresa distribuidora de energia elétrica deverá emitir mensalmente nota fiscal, modelo 6, a cada consumidor livre ou autoprodutor que estiver conectado ao seu sistema de distribuição, para recebimento de energia comercializada por meio de contratos a serem liquidados no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, ainda que adquirida de terceiros”. O parágrafo único da Cláusula Primeira dispõe que a nota fiscal deverá conter “I - como base de cálculo, o valor total dos encargos de uso relativos ao respectivo sistema de distribuição, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto; II - a alíquota interna aplicável; III - o destaque do ICMS”. Esse Convênio passou a produzir efeitos a partir de 1º de novembro de 2005 (Cláusula Segunda).

**V – Do reconhecimento, pelo próprio Legislativo, de que não há base legal para a cobrança do ICMS sobre a TUSD e a TUST**

Como se não bastasse a jurisprudência acerca da não-incidência do ICMS sobre atividades que não configurem efetivo fornecimento de energia elétrica, há que se destacar que se encontra na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) n.º 352/2002, que visa alterar a Lei Complementar 87/96, justamente para viabilizar a cobrança do imposto sobre a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão.

O PLP pretende alterar a redação dos arts. 2º, 9º e 13 da Lei Complementar 87/96, para incluir na base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a *“todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros”*. Confira-se a redação do PLP 352/2002:

“Art. 2º (...)

(...)

§ 3º A incidência do imposto sobre energia elétrica alcança todas as etapas, desde a produção ou importação até a sua destinação final, **tais como a transmissão, a distribuição, a conexão, a conversão e a comercialização.**” (NR)

“Art. 9º (...)

§ 1º (...)

(...)

II – às empresas de geração, importação, transmissão, distribuição, ou comercialização de energia elétrica, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a sua destinação final, sendo seu cálculo efetuado sobre o valor total cobrado do adquirente, **nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição,** assegurado seu recolhimento ao Estado de localização do destinatário final.

(...)” (NR)

“Art. 13. (...)

(...)

VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor:

(...)

b) **total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, em relação à entrada de energia elétrica:**

(...)

§ 1º .....

(...)

II – (...)

(...)

c) **todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros.(..)” (NR)**  
(grifamos).

Do Relatório do Parecer do Deputado Carlito Merss, Relator do PLP 352/2002, vale transcrever o seguinte trecho, que demonstra que o próprio CONFAZ reconhece que a Lei Complementar 87/96 não prevê a incidência do ICMS sobre todas as atividades exercidas pelas empresas de energia após a reestruturação do setor:

“Na justificção de seu projeto, o ex-Senador Lúcio Alcântara – hoje governador do Ceará – esclarece que a Lei Complementar nº 87, de 1996, estabeleceu ‘adequado disciplinamento tributário, considerando a estrutura de mercado então existente. Entretanto, após a privatização das empresas distribuidoras de energia elétrica e o surgimento da Aneel, estão ocorrendo modificações significativas nesse mercado, notadamente com o fracionamento da operação de fornecimento da energia elétrica, em face da introdução de

novos agentes no processo. Diante da expressividade da receita que as unidades federadas obtêm com a tributação da energia elétrica, nasceu a preocupação das mencionadas unidades, diante de possíveis questionamentos judiciais que possam surgir, com sérios reflexos na manutenção da integridade da receita do ICMS, referente às mencionadas operações.' Conclui informando que o projeto foi elaborado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária" (grifamos).

Ademais, a incidência do ICMS sobre as atividades autônomas surgidas a partir do novo modelo do setor elétrico é objeto da Proposta de Emenda Constitucional nº 255/2004, do Senado Federal (decorrente do desdobramento da PEC nº 228-A, da Câmara Dos Deputados), a qual propõe a inclusão do parágrafo 7º ao art. 155 da Constituição Federal, também para viabilizar a cobrança do imposto sobre a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição:

"§ 7º Ressalvado o disposto no § 2º. X, b, a incidência do imposto de que trata o inciso II do caput, sobre energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados

I – (...)

**II – em relação à energia elétrica ocorre também nas etapas de produção, de transmissão, de distribuição, de conexão e de conversão, até a sua destinação final"** (grifamos).

Ressalte-se que a PEC 255/2004 foi objeto da Emenda Supressiva nº 56, do Deputado Armando Monteiro (PTB), na qual foi requerida a supressão do referido inciso II do parágrafo 7º, sob a seguinte justificativa:

**"A energia elétrica é sabidamente um insumo vital à produção e já é tributada em níveis muito elevados por todos os Estados. O parágrafo 7º inserido na**

proposta aprovada pela Câmara, ao buscar a incidência do ICMS sobre todas as etapas de circulação de energia elétrica, assume **elevado tom arrecadatório**, estabelecendo um mecanismo que geraria **aumento expressivo da carga tributária**, com grave reflexo para a competitividade do produto nacional” (grifamos).

## VI - Conclusão

Não obstante a não-incidência do ICMS sobre a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, os fiscos estaduais têm exigido esse imposto com base nos Convênios CONFAZ 117/2004 e 95/2005.

Nem mesmo os projetos de alteração da Lei Complementar 87/96 e da Constituição Federal, que reconhecem que não há substrato jurídico para a cobrança do ICMS sobre a TUSD e a TUST, foram suficientes para inibir a ação dos Estados.

Assim, considerando os danosos efeitos de mais essa indevida exigência dos Estados, é essencial que os agentes do setor promovam o devido esclarecimento do Poder Judiciário quanto à não-incidência do ICMS sobre a disponibilização dos sistemas de rede.