

Da inclusão das tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica. Defesa do Estado em Demandas Judiciais.

OLGA ALINE ORLANDINI CAVALCANTE, Procuradora do Estado do Rio Grande do
Emails para contato: olgaaline@gmail.com, olga-caalcante@pge.rs.gov.br

RESUMO

O presente trabalho aborda a estrutura do Setor Elétrico Brasileiro, inserindo a discussão sobre o conceito de energia elétrica como mercadoria e a sua base de cálculo. Pretende demonstrar a necessidade da **inclusão das tarifas de uso de sistema de Transmissão e Distribuição na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, objeto de inúmeras demandas interpostas contra o Ente Federado, municiando os Procuradores na defesa do Estado-membro.**

NOTAS INTRODUTÓRIAS E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

A ampliação constitucional inserida no art. 155, par. 3, da CF, que dispõe sobre a incidência de ICMS sobre energia elétrica, clara mercadoria incorpórea, corporifica uma das bases tributáveis mais expressivas da atualidade.

E exatamente por isso, cumpre ter muito cuidado na perfeita caracterização do fato gerador e base de cálculo do tributo, face aos impactos fiscais daí decorrentes, porquanto qualquer modificação na incidência do ICMS sobre a energia elétrica implica significativa redução ou majoração dos valores a serem alcançados aos Estados Federados.

Tanto os tributos como encargos financeiros exercem papel extraordinariamente importante neste setor.

Consignou-se, no art. 155, par. 3, da Constituição Federal quais os tributos incidentes sobre a energia elétrica. Veja-se:

Art.

155.....

Par. 3. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a

energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Importante mencionar que até a Constituição de 1988 a energia elétrica sujeitava-se a um imposto único de competência da União (art. 21, VIII, da carta de 1967/1969).

Portanto, até a promulgação da Carta Magna de 1988, a tributação da energia elétrica era realizada pela União, com vinculação dos recursos para o financiamento do próprio setor (Decreto-Lei 2.308/54). Atualmente, incide sobre a energia elétrica, mercadoria incorpórea, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (o ICMS), principal fonte de receita dos Estados e Distrito Federal.

Importante, igualmente, ter-se clara a noção do sistema elétrico brasileiro, e como ele evoluiu através dos tempos, até porque isso implica em uma nova sistemática do setor elétrico brasileiro, e, também, e não menos importante, para que se tenha a correta definição do fato gerador e base de cálculo do imposto em estudo.

A partir da segunda metade dos anos 90, houve significativa reestruturação do setor elétrico brasileiro, onde se buscou a conjugação de interesses público e privado. O interesse público restou preservado no controle tarifário e na universalização do setor elétrico. Já o interesse privado restou preservado na medida em que se buscaram novas oportunidades de investimento, com novas tecnologias de produção elétrica (matriz) e sua possibilidade de venda no mercado.

Tornava-se, imprescindível, assim, um novo arcabouço jurídico para o setor, o que acabou determinando a edição de inúmeras leis e, em especial, a Lei n. 10.848/04, que estabeleceu diretrizes para a contratação regulada (mercado cativo) e a contratação livre de energia elétrica.

Necessário, também, abordar-se a natureza da energia elétrica como mercadoria, bem incorpórea, essencial à dignidade humana, e a partir daí, discutir a base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica.

A base de cálculo é componente importante do imposto, sem o qual não se quantifica o valor devido. No caso específico do imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre a energia elétrica restou assentado que a base do cálculo seria o valor da operação (art. 13, I, LC 87/96 e art. 34, par 9, do ADCT da CF/88).

E o valor da operação, para a fixação da base de cálculo, na comercialização da energia elétrica não se pode resumir ao valor da tarifa de geração/produção da energia elétrica (matriz), mas sim, pelas próprias características da mercadoria e da operação, deve englobar todo o custo da cadeia produtiva (transmissão e distribuição), sem as quais sequer é possível a disponibilização da mercadoria energia elétrica ao consumidor final, conforme se verá no decorrer do texto.

Portanto, o presente trabalho pretende demonstrar que as tarifas de uso de sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição(TUSD) devem compor a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, municiando os Procuradores do Estado, na defesa do Ente Estatal, em sua atuação profissional junto aos Tribunais, com maiores elementos e doutrina para fazer frente a demandas interpostas com objetivo de reduzir os valores devidos, altamente significativos para os Cofres Públicos.

PROPOSTA DE ENFRENTAMENTO DO PROBLEMA COLOCADO

No Brasil a energia elétrica surgiu no Período Imperial, por iniciativa de do então Imperador Dom Pedro II. Desde então, observou-se um fenômeno que transformou a energia elétrica no maior propulsor do desenvolvimento econômico tanto do Brasil, como no Mundo.

Inicialmente sob a forma estatal, com domínio do Estado, passou por crescente privatização a partir da década de 90, por obra dos Governos de Fernando Henrique Cardoso, onde se buscou maior eficiência e autonomia econômica, sofrendo a influência do Estado Mínimo no pensamento econômico.

Neste sentido refere Carlos Fernando Couto e Gustavo Kaercher Loureiro:

De um contexto estadista, em que o Serviço público era prestado, principalmente, por empresas vinculadas às Administrações Públicas Federal e Estadual, com tarifas homogêneas em todo o território nacional – estabelecidas pelo sistema de remuneração pelo custo do serviço – estamos passando a um ambiente de prestação do serviço por particulares concessionários em regime de competição – onde tal seja economicamente possível –, com tarifas diferenciadas e transações de compra e venda de energia em regime de mercado, com os limites e dúvidas adiante apresentados. Nesse Novo Modelo, salienta-se o papel regulador do Estado, realizado pelas 'Agências', no caso da energia elétrica, pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, uma autarquia em regime especial, instituída pela Lei n. 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e constituída pelo Decreto n. 2.335, de 06 de outubro de 1997. (...)

(...) No Plano jurídico, a mudança ora em curso contrapõe-se a um regime anterior, rígido, em seus aspectos técnico-jurídicos, fundamentalmente pelos Decretos 24.643/34 (Código de Águas) e 41.019/57 (Regulamento dos Serviços de Energia Elétrica), com suas modificações posteriores. Uma parte substancial das disposições destes Decretos encontra-se superada, sobretudo o Dec. 41.019/57. Estas disposições refletem, antes de tudo, opções políticas historicamente determinadas, de todos conhecidas.¹

Tal contexto culminou com a edição da Lei nº 10.848/04 que versa sobre a denominada desverticalização do setor elétrico brasileiro. A partir de então se pode dividir a operação mercantil de comercialização da energia elétrica em três grandes etapas: geração, transmissão e distribuição. Contudo, tal situação não descaracteriza sua natureza física unitária, ou seja, de que a geração, a transmissão/distribuição e o consumo ocorrem simultaneamente.

Importante referir, desde logo, que a aludida lei objetivou, apenas, dar maior competitividade ao sistema, não podendo, modo algum, alterar a base de cálculo do imposto ou mesmo seu fato gerador, até porque como se sabe, segundo a CF, art. 146, III, a, isso só pode ser feito por Lei Complementar. Não se pode olvidar, igualmente, que nenhuma lei federal pode criar uma isenção ou benefício fiscal com relação a tributo de competência estadual (art. 151, III, da CF).

¹ SOUTO, Carlos Fernando e LOUREIRO, Gustavo Kaercher. **O novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro e as Cooperativas de Eletrificação Rural**. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 1999. p. 23/24 e 27.

Como se organiza o Setor Elétrico

O Setor Elétrico Brasileiro é composto por geradores espalhados pelo país e pelas linhas de transmissão e distribuição de energia elétrica. Este sistema é eletricamente conectado, exigindo o balanço constante e instantâneo entre tudo o que é produzido e consumido.

Este setor sofreu profundas modificações com o advento das Leis Federais 8.987/95, 9.074/96 e 9.648/98, que introduziram a competição no mercado elétrico. De uma estrutura rígida migrou-se para um ambiente de competição e flexibilidade, estabelecendo novos conceitos, agentes, institutos, afastando, principalmente, o monopólio estatal do setor elétrico brasileiro.

Posteriormente, a Lei nº 10.848/04 determinou a desverticalização do setor elétrico brasileiro, ou seja, dispôs sobre a comercialização da energia elétrica. Neste contexto, os segmentos de geração e comercialização foram caracterizados como segmentos competitivos. Por sua vez, os setores de transporte de energia – a transmissão e a distribuição – foram considerados monopólios naturais, pois sua estrutura física torna economicamente inviável a competição.

O setor elétrico que contava, até então, com concessionárias de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, passou a contar com comercializadores e consumidores livres, com celebração de contratos bilaterais. Neste cenário ampliou-se a concorrência na medida em que os consumidores livres podem eleger seus fornecedores, fomentando a diminuição do custo e a eficiência do setor.

O setor de geração da energia (matriz energética), atualmente, é bastante diversificado, envolvendo grandes e pequenas usinas hidroelétricas, geradoras eólicas (Eólica), usinas termelétricas (fósseis ou biomassa), usina termonuclear (nuclear), usina fotovoltaica (solar).

Já o setor de transporte (transmissão e distribuição) ocupa-se de transportar e distribuir

a energia de forma pulverizada aos consumidores. Diferentemente do segmento da geração, a transmissão e distribuição tem seus preços regulados pela ANEEL, que é a agência reguladora do setor (Lei 9.427/1996), autarquia sob-regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia. Desse modo, estas empresas concessionárias não estão livres para praticar os preços que desejam, inserindo-se no contexto de contratos de concessão, com mecanismos de reajustes das tarifas (art. 2, e 3, XVIII da Lei 9.427/96).

O Mercado Livre de Energia foi instituído ainda pela Lei nº 9.074/95, artigo 12, e é um segmento do setor elétrico, no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica. Este setor restou, posteriormente, regulado pela Lei 10.848/2004, como dito acima, que dispõe sobre a comercialização da energia elétrica.

Em outras palavras, o vendedor e o comprador acertam as bases contratuais para a compra-e-venda da energia elétrica no chamado Mercado Livre ou ACL – Ambiente de Contratação Livre. A partir de então há dois tipos de consumidores no mercado.

O consumidor livre que é aquele que adquire energia elétrica em contratos bilaterais livremente negociados no ACL (Ambiente de Contratação Livre). Para tanto, devem atender aos requisitos mínimos previstos na legislação – artigos 15 e 16 da Lei nº 9.074/95 – mas, nem por isso deixam de estar vinculados à concessionária da área onde está localizado, uma vez que esta é proprietária das redes de distribuição, monopólio natural. Geralmente são indústrias que consomem grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo.

E o consumidor Cativo que é aquele que somente pode comprar a energia elétrica de sua distribuidora local. São os consumidores residenciais e industriais dentro da área de concessão da concessionária distribuidora.

No entanto, a disponibilização da energia elétrica a estes consumidores depende dos sistemas de transmissão e distribuição, que estão interligados, e sem os quais o acesso é inviável. Ou seja, o produtor (matriz energética) é responsável por injetar energia em um ponto do sistema, que, via sistema de rede interligado, absorve toda a demanda energética e a

transmite e distribui até o consumidor final.

Ou seja, o ciclo econômico da energia elétrica no Brasil compreende a geração (produção), a transmissão e a distribuição ao consumidor final, cada uma delas merecendo a justa contrapartida econômica.

Se o consumidor final está conectado à rede de distribuição como consumidor cativo, a contrapartida econômica é feita diretamente à distribuidora respectiva, nos termos de tarifa fixada pela ANEEL, cabendo a ela remunerar toda a cadeia restante (**geração e transmissão**), uma vez que desde a Lei nº 10.848/2004, que alterou o artigo 4º da Lei nº 9.074/95, ocorreu a chamada “**desverticalização do setor elétrico**” nacional, consequência que as concessionárias não podem mais operar na geração e/ou transmissão de energia elétrica.

Caso contrário, se estiver conectado como consumidor livre, que adquire a energia elétrica que deseja consumir no mercado, remunerar-se-á a cadeia através das tarifas TUST e TUSD, conforme o caso em que a receber: via rede básica ou de distribuição, respectivamente.

E cabe ao **ONS** (Operador Nacional do Sistema Elétrico), com regulamentação da **ANEEL**, gerenciar esse complexo sistema interligado, que tem o objetivo de cobrir todo o país abastecendo os mercados consumidores, residenciais, comerciais ou industriais, evitando a ocorrência de falha sistêmica, que pode resultar nos chamados – e temidos - “apagões”. Trata-se, em síntese, de uma rede que conecta as geradoras de energia elétrica do país aos destinatários finais.

Conta de Energia Elétrica - Tarifa

Conta de energia elétrica é o nome que se dá, popularmente, a conhecida “Conta de Luz”, cobrança feita pelas distribuidoras de energia elétrica aos consumidores cativos (residenciais, industriais). Por óbvio, aqui, não se está se referindo ao consumidor livre.

Dependendo do consumidor, a energia pode ser cobrada de acordo com o consumo verificado no mês ou, então, de acordo com o fornecimento pré-contratado com a distribuidora (demanda contratada/consumida).

Em geral esta conta engloba itens que serão objeto de detalhamento a seguir.

Destaca-se, de início, que a tarifa da energia (TE) é o preço cobrado pela unidade de energia (R\$/kWh). E, obviamente, para que a energia elétrica seja disponibilizada ao consumidor final, após a sua geração, este valor é formado por custos.

Como bem incorpóreo, essencial, por óbvio, não se paga/remunera, apenas pelo valor da geração, mas sim, a sua oferta e pronta disponibilização 7 por 24 por 30 (dias, horas e mês, respectivamente).

Espera-se, portanto, que o preço da energia seja suficiente para arcar com os custos de operação e expansão dos elementos elétricos que compõe o sistema, até porque, para que a mercadoria 'energia elétrica' consiga chegar a um interruptor de luz, necessário sua transmissão e distribuição. Estes custos, à evidência, devem cobrir os investimentos na rede elétrica.

Como visto acima o segmento de transmissão e distribuição é objeto de concessões. Estas empresas concessionárias não estão livres para praticar os preços que desejam, inserindo-se no contexto de contratos de concessão, com mecanismos de reajustes das tarifas. Mas o do que estamos tratando? O que é concessão?

Como se sabe, o serviço público pode ser prestado de forma direta ou indireta. Para tanto, nesta última hipótese, pode-se utilizar de instrumentos como a concessão de serviço público.

No Brasil, a Constituição Federal, no seu artigo 175 definiu a questão. Veja-se:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

Refere Antonio Carlos Cintra do Amaral em seu livro *Concessão de Serviço Público*:

A concessão caracteriza-se, assim, como instrumento jurídico de prestação indireta, pelo Poder Público, de serviço ao usuário. Prestação indireta, essa, que se pode fazer mediante entidade vinculada ao Poder Público, ou integrante da iniciativa privada.

Em função da Constituição de 1988 e das novas leis aprovadas – mas, sobretudo, em decorrência de uma política de reformulação do papel do Estado – tem surgido várias concessões de rodovias, pontes e ferrovias, fornecimento de água e de esgoto e algumas iniciativas no setor portuário e de energia elétrica²

Do mesmo modo, consigna Erico de Andrade Azevedo e Maria Lúcia Mazzei de Alencar que:

Concessão de serviço Público é a transferência da prestação de um serviço, mediante delegação contratual, feita pela Administração a terceiro, que irá executá-lo em seu próprio nome, por prazo certo e por sua conta e risco, mediante remuneração cobrada dos usuários. (...) Com a concessão o Poder Público transfere a exploração do serviço, mas continua com o seu controle e fiscalização, podendo retomá-lo a qualquer tempo, desde que o concessionário deixe de cumprir as obrigações contratuais ou haja interesse público em que o serviço volte a ser executado pela Administração, devendo, neste caso, indenizar o concessionário³

Não se pode olvidar, ainda, a lição de Hely Lopes Meirelles:

Concessão é a delegação contratual da execução do serviço, na forma autorizada e

² DO AMARAL, Antonio Carlos Cintra. **Concessão de Serviço Público**. São Paulo. Malheiros Editores. 1996 p. 19.

³ AZEVEDO, Eurico de Andrade. DE ALENCAR, Maria Lucia Mazzei. **Concessão de Serviços Públicos. Comentários às Leis 8.987 e 9074 (parte geral) com as modificações introduzidas pela Lei 9.648, de 27.5.98**. São Paulo. Malheiros Editores, 1998. pp 22-23.

regulamentada pelo Executivo. O contrato de concessão é ajuste de Direito Administrativo, bilateral, oneroso, comutativo e realizado intuito personae. Com isto se afirmam que é um acordo administrativo (e não um ato unilateral da Administração), com vantagens e encargos recíprocos, no qual se fixam as condições de prestação de serviço, levando-se em consideração o interesse coletivo na sua obtenção e as condições pessoais de quem se propõe a executá-lo por delegação do poder concedente.⁴

Com a concessão, portanto, o Poder Público transfere a exploração do serviço, mas continua com o controle e fiscalização, objetivando que o concessionário cumpra às suas obrigações contratuais.

A remuneração da concessionária se faz, contudo, via tarifas, cobradas dos usuários. Ou seja, é o valor cobrado dos usuários pela utilização do serviço público.

Antonio Carlos Cintra do Amaral aponta, claramente, a diferença entre tarifa e taxa:

Não há, pois, como confundir taxa e tarifa. Assim como não se pode confundir esses dois tipos de remuneração com o preço. Abstraindo os rótulos, e concentrando-se a atenção nos conceitos, tanto a taxa quanto a tarifa são pagas pelo usuário do serviço público, diretamente ao Poder Público (taxa) ou à concessionária (tarifa). Preço é a contraprestação paga por uma das partes contratantes à outra, em decorrência de um contrato, quer contrato privado, quer administrativo, que tenha por conteúdo uma obrigação de dar ou de fazer (contratos de compra e venda de bens, prestação de serviços, execução de obras e outros)

Vale exemplificar, para deixar clara a distinção entre tarifa e preço.

Quando uma concessionária de energia elétrica contrata a execução de uma obra necessária à prestação do serviço público concedido, paga preço à construtora. Quando cobra do usuário uma remuneração pela prestação do serviço público a ela concedido, recebe tarifa.⁵

Celso Antonio Bandeira de Mello, na mesma linha, consigna que concessão de serviço público é um ato complexo em que se atribui a alguém o exercício de um serviço público, remunerando-se com a própria exploração do serviço, geralmente através da cobrança de tarifas diretamente dos usuários do serviço.⁶

4 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 1996. p. 340.

5 DO AMARAL, Antonio Carlos Cintra. **Concessão de Serviço Público**. São Paulo. Malheiros Editores. 1996. p. 19-20.

6 MELLO. Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 5ª edição. São Paulo. Malheiros Editores. 1994. p.369.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, forma igual, indica que por meio da concessão o particular (concessionário) executa o serviço, em seu nome, por sua conta e risco, mas mediante a fiscalização e controle da Administração, inclusive sobre o aspecto da remuneração cobrada ao usuário – a tarifa.⁷

Em resumo a tarifa de energia elétrica é a remuneração pelo serviço público concedido. Importante referir, a partir de então, que a tarifa dos consumidores cativos de energia elétrica se compõe de inúmeros itens, quais sejam:

- a) custos com a aquisição/geração;
- b) custos com a transmissão;
- c) custos com a distribuição;
- d) eventuais perdas técnicas e não técnicas;
- f) encargos diversos;
- g) e os impostos.

Não se pode olvidar, também, que apenas o ICMS incide diretamente sobre a energia elétrica. Os demais de forma indireta (PIS, PASEP, Cofins).

Basicamente os custos com aquisição, como o nome já diz, têm a ver com aqueles decorrentes da contratação de montantes de energia elétrica por meio de leilões regulados (geração). Ou seja, uma empresa distribuidora compra uma quantidade de energia para o consumidor cativo (o livre pode adquirir diretamente) e tais custos são os chamados TE (Tarifa de Energia).

Os custos com o uso do sistema de distribuição se remunera via Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e, basicamente, diz respeito aos custos de operação e manutenção das redes de distribuição. Os custos com o uso do sistema de transmissão se remunera via Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e diz respeito aos custos

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 5ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 1999. P.241.

relativos ao uso do sistema de transmissão. São tarifas pagas pelos agentes usuários do setor elétrico no consumo ou geração de energia elétrica quando do uso das linhas de transmissão ou distribuição.

Os custos relativos às perdas técnicas são inerentes ao sistema (avaria, defeito, pane) e, num País Continental como o Brasil, podem ser consideráveis. Os custos relativos às perdas não técnicas resultam, via de regra, de furtos e problemas de medição (outros).

Os Encargos setoriais são contribuições instituídas por lei, cujos valores são estabelecidos pela ANEEL, via resoluções, e visam obter recursos e financiar necessidades específicas do setor, para as mais variadas situações. Por exemplo, a Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica que objetiva prover recursos para o funcionamento da ANEEL; O Programa de Incentivo às Fontes Alternativas (PROINFA); Os Encargos de Serviço do Sistema (ESS), que visa subsidiar a manutenção da confiabilidade e estabilidade do SIN.

Pode ser adicionado, também, eventualmente, o custo sazonal de geração de energia, ou seja, a variação do preço para gerar a energia conforme a época do ano (Bandeira Tarifária).

Por fim, importante consignar acerca da produção e o consumo de energia elétrica é que, diferentemente de outros sistemas de redes, como saneamento e gás, a energia elétrica não pode ser armazenada de forma economicamente viável, e isso implica na necessidade de equilíbrio constante entre oferta e demanda. Significa dizer que em um mesmo momento, o sistema recebe a energia dos produtores/geradores e alimenta os consumidores, não podendo haver interrupção de continuidade.

ICMS sobre Energia Elétrica

Energia elétrica é um produto impalpável utilizado de forma indireta, seja para produzir luz, movimento, calor ou qualquer outra transformação energética. Sua tributação está definida constitucionalmente (art. 155, par. 3, da CF). Ou seja, é um bem incorpóreo

passível de circulação, comercialização e tributação direta pelo Estado-Membro.

É um produto abstrato, que, embora possa ser objeto de direito, e dele se possa sentir os resultados, não possui qualquer materialidade. É um bem de existência imaterial, impalpável.

E, como já dito alhures, com o crescimento da viabilidade econômica de pequenos geradores elétricos, dentre eles os geradores de fontes renováveis, apresentou-se um novo paradigma de operação dos sistemas elétricos, com a crescente descentralização da geração, o que ocorreu, não só no Brasil como em diversos países no mundo.

Importante atentar, apenas para o fato de que o ICMS não incide sobre a energia elétrica produzida e destinada a autoconsumo, pelo exato motivo de que não há circulação e comércio de mercadoria.

Energia Elétrica como Mercadoria.

A perfeita compreensão do vocábulo “mercadoria” é de suma importância porque faz parte da hipótese de incidência do ICMS (fato gerador, previsão hipotética, suporte fático), definindo o objeto de tributação.

A palavra mercadoria vem de “mercar”, isto é, comprar e vender. Mercador é a pessoa que compra a mercadoria com o fim de revenda, objetivando lucro.

O Código Tributário Nacional, aliás, define o fato gerador genericamente ao dispor no seu art. 114 que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência.”.

E o imposto em tela (ICMS) incide sobre operações com mercadorias. E o que é

mercadoria? Singelamente, é o bem móvel sujeito à mercancia.

Já em 1972, Fernando A Brockstedt referia que um dos mais importantes problemas do ICM era o da exata compreensão do conceito de mercadoria. Dizia ele:

Trata-se de um conceito de Direito Comercial?

Não existindo, também, no Código Comercial o conceito de “mercadoria”, êste tem sido deduzido pelos doutrinadores especialmente do art. 191, daquele vetusto diploma, quando tratando de ato típico de comércio, diz:

“É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis e semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso...” (...)

6/5. Como se vê, para que se caracterize como “mercadoria”, é necessário que esteja na posse de comerciante e que tenha sido adquirida com a intenção de revender, que esteja, afinal in commercio. De grande relevo, pois, o critério subjetivo que o Direito Comercial lhe dá.⁸

Bernardo Ribeiro de Moraes, em 1978, referia, também, que o nosso direito positivo não definira mercadoria, nem mesmo nas leis comerciais. Havia, apenas, o art. 191 do Código Comercial que oferecia uma noção de mercadoria, concluindo que mercadoria seria espécie de bem, mas nem todo bem seria mercadoria. Para ele, naquele momento da história, apenas incluía os bens corpóreos: “mercadoria é uma das categorias dos bens móveis e corpóreos. Não entram nesta categoria de mercadoria, portanto, os bens imóveis (não são bens móveis) e nem os bens imateriais (não são bens corpóreos)”⁹

Já René Bergmann Ávila, ao comentar a Lei Complementar n. 87/96, menciona a doutrina de Aliomar Baleeiro ao se referir ao conceito de mercadoria:

ALIOMAR BALEEIRO, em magistral estudo sobre o conceito jurídico de

⁸ BROCKSTEDT, Fernando A. **O ICM. Comentários Interpretativos e Críticos**. Porto Alegre. Serviço Gráfico Rotermund S/A. 1972. p. 71 e verso.

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro. **O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional**. Cadernos de pesquisas tributárias. 2a Tiragem. São Paulo. Editora Resenha Tributária, 1991, vol. 3. p. 81/82

mercadoria, assim escreveu (in RF 250/143):

“V – QUE SÃO MERCADORIAS? (...)

A “mercadoria” é uma das categorias de “bens”, ou “coisas” no sentido do Direito, mas não se confunde com as outras categorias porque tem caracteres e finalidades específicas. (...)

26.No Brasil o conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra e venda.

Isso se infere do art. 191 do C. Com. , quando estatui que “É unicamente considerada mercantil a “compra e venda” de “efeitos móveis ou semoventes para os revender” por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar seu uso etc (...).

O reputadíssimo Corpus Juris Secundum baseado no Direito e na Jurisprudência do EUA, define “merchandise”, em geral: “the word merchandise is derived from de Latin Merx, and came into use as a term to designate the goods and wares exposed to sale in fairs and markets...” (vol. LVII p. 1.056). “The Word merchandise employed as a noun, is defined as meaning the objects of commerce; the subjects of commerce and traffic, whatever is usually bought and sold in trade, market, or by merchants; commodities, goods, or wares bought and sold for gain' Vê-se, pois, que, como em português, mercadorias são as coisas que se compram e vendem nos mercados ou por meio de negociantes “para ganho”. (...)

Finalmente o recentíssimo e festejado “ Novo Dicionário Aurélio”, p. 919, verbete “Mercadoria” “Aquilo que é objeto de comércio. 2. Aquilo que se comprou e se expôs à venda...”¹⁰

Roque Antonio Carraza, por sua vez, expõe, com precisão:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria¹¹.

Ou seja, para que um bem móvel seja considerado mercadoria é necessário que tenha a finalidade de venda ou revenda, com destinação comercial. Desse modo, se deve buscar na lei comercial o seu conceito.

Roque Antonio Carraza consigna ainda, a este respeito:

¹⁰ ÁVILA, Rene Bergmann. **ICMS. Lei Complementar n. 87/96 Comentada e Anotada**. Porto Alegre. Síntese Editora. 1996. p. 24/25

A ninguém deve causar estranheza que assim seja, pois, como lecionava o saudoso Gian Antonio Micheli – ex Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Roma –, o Direito Tributário é um Direito de superposição, isto é, pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias jurídicas, os dados e formas de que utiliza, para fazer nascer os tributos (propriedade, mercadoria, compra e venda, transmissão de direitos imobiliários etc.).¹²

Aliás, neste sentido o disposto no art. 110 do CTN, verbis:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Francesco Tesauro igualmente registra a necessidade de integração de conceitos de outras áreas do direito na esfera tributária, sendo difícil que a legislação tributária opere em um terreno virgem, já que o direito tributário é definido como polissistemático, quase sempre levando em conta uma norma preexistente.

Veja-se: “Il diritto tributario è stato definito polisistemico, dato che all ordinamento tributario afferiscono produzioni normative non coordinate e spesso inquadrate in microsistemi settoriali che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali.” E mais adiante: “Data la complessità ed estensione della legislazione tributaria, quando vengono emanate nuove norme, è difficile che il legislatore operi su di un terreno virgine. Quasi sempre l'intervento deve tener conto di testi normativi preesistenti, nei quali le nuove norme si inseriscono con aggiunte, sostituzioni, cancellature, ecc.”^{13 14}

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2006. p. 43

¹² CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2006. p. 44

¹³ TESAURO, Francesco. **Instituzioni Di Diritto Tributario**, Undicesima edizione. San Mauro Torinese (TO). Itália. UTET Giuridica. 2015. p. 39 e 41

¹⁴ A legislação fiscal foi definida polissistemática, uma vez que todo o sistema fiscal pertencem regulamentos produções descoordenadas e muitas vezes enquadradas no setor de microsistemas que tornam particularmente difícil identificar princípios gerais. (...) Dada a complexidade e extensão da legislação fiscal, quando se promulgou novas regras, é pouco provável que o legislador opere em terra virgem. Quase sempre, a intervenção deve ter em conta os textos legais existentes, em que as novas regras se encaixam com adições, substituições, exclusões, etc. “tradução nossa”

Logo, mercadoria deve ser compreendida como aquilo que a lei comercial considera mercadoria. Ou seja, mercadoria é uma coisa mobiliária que constitui objeto de compra e venda, se destina ao comércio.

É desta forma que Ricardo Alexandre define mercadoria:

De maneira simplificada, o 'conjunto das coisas' compreende tudo o que existe no universo, exceto pessoas. O 'conjunto dos bens' é composto por todas as coisas com valor econômico (é subconjunto das coisas). Já o 'conjunto de mercadorias' compreende os bens móveis que estão no mundo dos negócios com finalidade comercial.

Nesse sentido, vale a pena a transcrição lapidar de Souto Maior Borges, conceituando mercadoria:

'Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.¹⁵

Eduardo Sabbag, forma igual, define mercadoria como bem ou coisa móvel com aptidão para o comércio, não sendo mercadorias, por sua vez, aquelas que o empresário adquire para uso e consumo próprio¹⁶. Dionísio Koch, também, define mercadoria como espécie de coisa dotada de mobilidade destinada ao comércio ou mercancia e consigna em sua obra:

Há que se fazer distinção entre mercadoria e produto. Toda mercadoria é um produto, mas a recíproca não é verdadeira. Mercadoria é espécie do gênero produto. (...) Produto está vinculado a ideia de utilidade ou resultado de uma ação de produzir; mercadoria é um produto destinado à comercialização.¹⁷

¹⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7 edição. São Paulo. Editora Método. p.580

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6a edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2014. p. 1096.

¹⁷ KOCH, Dionísio. **Manual do ICMS Teoria e Prática**. 3 edição. Curitiba. Juruá Editora. 2012. p. 58/59

Por tudo o quanto já referido, portanto, evidente que nenhum bem é, por natureza, mercadoria para efeitos tributários. O que lhe caracteriza é o objetivo de inseri-lo no comércio, dirigir-se ao consumo, sendo desnecessário, inclusive, obter-se lucro, com habitualidade ou não.

Em um primeiro momento, portanto, apenas se consideravam mercadorias os bens móveis, corpóreos. O avanço da tecnologia, da ciência, determinou a mudança deste conceito. Nos dias de hoje, portanto, não se pode mais deduzir que somente os bens corpóreos estão compreendidos no conceito de mercadoria, sob pena de considerável fuga/evasão de tributação. E, especialmente, quanto à energia elétrica, ainda que bem impalpável, incorpóreo, não se pode negar que se trata de mercadoria, objeto de comercialização.

Hugo de Brito Machado, em artigo de doutrina, ao comentar acerca do ICMS sobre o fornecimento de Energia Elétrica entende não se poder configurar de mercadoria. Veja-se:

A cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços envolve algumas questões relevantes. A primeira delas consiste já na inclusão da energia elétrica no conceito de mercadoria. Na verdade, só por ficção se pode admitir a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, pois não se trata de mercadoria.¹⁸

Contudo, o ordenamento jurídico, em inúmeros momentos, trata a energia elétrica para fins de incidência do ICMS como mercadoria. Isto pode ser extraído de vários diplomas normativos, como por exemplo, o ar. 155, par 3 do Código Penal, que equiparou a energia elétrica à coisa móvel (para fins de caracterização do furto) e o art. 83, I, do Código Civil, que considera bens móveis as 'energias que tenham valor econômico'

No mesmo sentido Roque Antonio Carrazza, ao consignar que “a energia elétrica

¹⁸ MACHADO. Hugo de Brito. **Aspectos do ICMS no fornecimento de Energia Elétrica.** Revista de Estudos Tributários. Editora IOB. Julho-agosto 2008. p. 26.

adquire, quando colocada no ciclo econômico-produtivo, status de mercadoria”¹⁹

Aliás, mercadoria essencial à dignidade humana, tanto que a jurisprudência do STJ encontra-se pacificada no sentido de que se afigura ilegal a interrupção do fornecimento de energia elétrica por suspeita de fraude no medidor do consumo, apurada unilateralmente pela concessionária (conforme AgRg no AREsp 101.624/RS, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 22/3/2012; Resp 1.284.741/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 17/2/2012; REsp 1.298.735/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 9/3/2012; AgRg no Ag 1.214.882/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 8/3/2010; REsp 1.061.261/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 18/2/2009; AgRg nos EDcl no Ag 1.377.519/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/5/2011; REsp 961.835/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/4/2011; AgRg no Ag 1.381.452/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/5/2011).

Tal discussão, todavia, perde sentido na medida em que a própria norma Constitucional incluiu a energia elétrica no âmbito de incidência do ICMS.

Com efeito, tendo o Poder Constituinte determinado que a energia elétrica é mercadoria para fins de tributação do ICMS a discussão torna-se inócua.

Aliás, ao discorrer sobre o Princípio da Interpretação conforme a Constituição, o Min. Luis Roberto Barroso é preciso:

A interpretação conforme a Constituição, categoria desenvolvida amplamente pela doutrina e pela jurisprudências alemãs, compreende sutilezas que se escondem por trás da designação truística do princípio. Destina-se ela à preservação da validade de determinadas normas, suspeitas de inconstitucionalidade, assim como à atribuição de sentido às normas infraconstitucionais, da forma que melhor realizem os mandamentos constitucionais. Como se depreende da assertiva precedente, o princípio abriga, simultaneamente, uma técnica de interpretação e um mecanismo de controle de constitucionalidade.

Como técnica de interpretação, o princípio impõe a juízes e tribunais que interpretem a legislação ordinária de modo a realizar, de maneira mais adequada, os valores e

¹⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2006. p. 225

fins constitucionais. Vale dizer: entre interpretações possíveis, deve-se acolher a que tem mais afinidade com a Constituição²⁰

Concluindo, tendo o Poder Constituinte inserido a energia elétrica no rol de incidência do ICMS, não se pode interpretar de maneira diversa, afastando-a do signo da mercadoria, sob pena de não se realizar a finalidade/objetivo da norma constitucional. A única interpretação possível é a 'conforme' a Constituição, pena, inclusive, de sua própria violação.

Base de Cálculo do ICMS sobre Energia Elétrica.

A definição da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica reside uma das problemáticas mais importantes da atualidade.

Parte da doutrina e jurisprudência entende que, muito embora o valor do imposto deva ser calculado sobre o valor total da operação (art. 13, da LC 87/96), apenas o valor que se pagaria pelo efetivo consumo ou geração (matriz) da energia elétrica poderia ser considerado para o efeito de formação da base de cálculo.

Temos, como exemplo de tais discussões jurídicas, as controvérsias sobre demanda reservada de potência versus consumo efetivo e a inclusão das tarifas de Tust (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e Tusd (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) na base de cálculo do imposto.

A demanda de potência está definida no art. 2, IX, da Resolução 456/00 da ANEEL, e é aquela em que a energia elétrica (potência ativa) é obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados no contrato, devendo ser paga integralmente, seja ou não, utilizada.

Nos casos de demanda reservada de potência o STJ firmou entendimento (tema 63) de

²⁰ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional**. 4 edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2013. p.

que o ICMS não incidiria sobre o tráfego jurídico da mercadoria, mas sim, apenas, a energia efetivamente fornecida e consumida (RESP 960476/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, Dje 13/05/2009).

O próprio julgado (RESP 960476/SC), contudo, reforça a tese de que os encargos tarifários **compõem** a base de cálculo do ICMS. Segundo trecho do voto condutor a simples disponibilização da potência elétrica no ponto de entrega, ainda que gere custos com investimentos para a concessionária – não gera fato gerador do ICMS. Todavia, isso não quer dizer que se excluiria da base de cálculo do ICMS os encargos decorrentes da entrega da energia, mas somente aquilo que fora contratado. Veja-se:

(...) Delimitação do alcance da jurisprudência do STJ: distinção entre demanda de potência contratada e demanda de potencia efetivamente utilizada. (...)
Entretanto, isso não significa dizer que o ICMS jamais pode incidir sobre a tarifa correspondente à demanda de potência elétrica. Tal conclusão não esta autorizada pela jurisprudência do Tribunal. O que a jurisprudência afirma é que nas operações de energia elétrica o fato gerador do ICMS não é a simples contratação da energia, mas sim o seu efetivo consumo.(...)²¹

Exatamente aí o equívoco, que decorre da própria compreensão da mercadoria energia elétrica e de sua base de cálculo. Não se pode, aliás, no caso, fazer tábula rasa em relação à questão da incidência das tarifas (custos) na base de cálculo, tomando-se em consideração os julgados relativos à demanda reservada de potência/demanda consumida. São questões diferentes.

Como se sabe a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação mercantil na qual este tributo incide (art. 13, da LC 87/96). Veja-se:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;
II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

325.

²¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 960476. Recorrente: Montegute Indústria Comércio e Transportes Ltda. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília. Dje 13.05.2009. Disponível em <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/>

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

O recolhimento do ICMS que toma como base de cálculo outro que não o valor da operação acaba por violar o princípio da legalidade em matéria tributária e a própria Constituição Federal, porque desconstitucionaliza parte do imposto devido.

Mas o que é base de cálculo?

Já em 1955, Aliomar Baleeiro, em sua obra 'Uma Introdução à Ciência das Finanças'²², refere que base de cálculo do imposto – a Bemessungsgrundlage (base de avaliação) ou Besteuerungsgrundlage (base de tributação) dos Austíacos e Alemães, a que se referia V. Myrbach-Rheinfeld -, é o valor que se deve tomar por ponto de partida imediato, no cálculo das alíquotas do imposto.

Do mesmo modo, Geraldo Ataliba, em sua obra Hipótese de Incidência Tributária, define o que seja base de cálculo:

A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo o tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional (sublinhada por Paulo Barros Carvalho, ao demonstrar a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos (v. Curso..., p. 207). Ela fornece critério para determinação do quantum

²² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14 edição. Rio de Janeiro. Editora Forense. 1986. p. 195-196.

tributário. (...)

43.1 Base impositiva é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i., que a lei qualifica, com finalidade de fixar o critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur. “É padrão...ou referência para medir um fato tributário (Aires Barreto, p. 38).²³

Base de cálculo é o aspecto material e representa uma expressão de valor indispensável para a apuração do tributo. No mesmo sentido Almicar de Araujo Falcão, ao consignar que base de cálculo do tributo é grandeza econômica, numérica sobre a qual se aplica a alíquota para se obter o quantum a pagar.²⁴

Importante lição nos traz Roque Antonio Carraza quanto à base de cálculo do ICMS.

Veja-se:

Base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. É a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência tributária” (Geraldo Ataliba). Também deve ser fixada por lei, já que igualmente submetida ao regime da reserva legal.

A base de cálculo tem duas funções: 1) serve para “quantificar” a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasceu o tributo, com a ocorrência, no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato impositivo (fato gerador “in concreto”); e, 2) serve, também, para confirmar ou afirmar a natureza jurídica do tributo.

Com efeito, a natureza jurídica do tributo não é revelada apenas por sua hipótese de incidência (fato gerador “in abstracto”), como singelamente declara o art. 4, I, do CTN, mas, também, por sua base de cálculo.

Em termos mais técnicos, o tipo tributário é revelado após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Se houver descompasso entre elas, podemos dizer que o tributo não foi corretamente instituído e, destarte, não pode ser validamente exigido.²⁵

Ou seja, a base de cálculo do tributo é de suma importância para a aferição da própria legalidade e constitucionalidade do imposto. Não basta simples análise da hipótese de incidência. Necessário à análise conjunta com a base de cálculo.

²³ ATALIBA. Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 4A edição. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1988. pp 107-108.

²⁴ FALCÃO. Almicar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 edição. Rio de Janeiro. Editora Forense. 1994. p.78.

²⁵ CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 2 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 1995. p. 42.

Especial relevo adquire a base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica, nos dias de hoje. Como já referido, inúmeras demandas vem sendo ajuizadas perante o Poder Judiciário questionando-se exatamente este valor econômico, discutindo-se a sua base impositiva.

Com efeito, como tudo o que se consome, as mercadorias chegam à nossa disposição agregadas de todo o custo anterior, e sobre tal valor se recolhe o imposto. No mesmo sentido a base de cálculo do IPI, no caso de produtos industrializados.

À toda evidência, com a energia elétrica não poderia ser diferente. Ao chegar às residências, indústrias, no caso do consumidor cativo e, também, no caso do consumidor livre, ela vale tudo o que custou para ser posta à disposição, incluído, aí a remuneração dos agentes, que, no itinerário, atuaram para disponibilizá-la.

Leciona, acertadamente, Roque Antonio Carraza:

O consumo de energia elétrica pressupõe logicamente, sua produção (pelas Usinas e hidroelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída.

A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende, ao varejista ou ao consumidor final, mercadorias de seu estoque.

É que a energia elétrica não configura bem suscetível de ser 'estocado', para ulterior revenda aos interessados.

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final. (...)

O elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, operação autônoma de circulação de energia elétrica. E, na verdade, o meio necessário à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS.

Esta ideia foi abonada pelo próprio constituinte, quando, no já mencionado art. 34, par 9, do ADCT, estatuiu que as empresas distribuidoras “serão responsáveis” pelo pagamento do ICMS, “desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final – no mesmo sentido a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 9, par. 1, II. De que ICMS?

Do único devido, pela operação praticada: a que levou – por intermédio da

distribuidora – a energia elétrica, da fonte produtora ao consumidor final. (...)

Não se desconhece que cada etapa deste iter acrescenta riquezas novas, isto é, aumenta o custo da energia elétrica fornecida ao consumidor final. Mas isto só repercute na base de cálculo do ICMS, que será, a teor do dispositivo transitório em exame, o preço então praticado na operação final.²⁶

Do mesmo modo, posiciona-se Adão S. N. Cassiano, Igor Danilevicz e Mauricio B Berni (in memoriam), ao consignar que o valor da operação é um conceito mais amplo, podendo abranger, v.g., as despesas para a entrega da mercadoria. Veja-se:

A base de cálculo é a dimensão econômica do fato gerador. Em regra, a base de cálculo do tributo é o 'valor da operação' e o 'valor da prestação' (LC 87/96, art. 13, incisos I, II, IV, 'a', VI, VII, VIII e IX).(…)

Logo, valor da operação ou da prestação não é o mesmo que preço. Relembre-se que o imposto é neutro quanto à fórmula jurídica. Preço é um elemento do contrato de compra e venda, mas tributo não incide somente sobre a compra e venda mas sim sobre as 'operações' e as 'prestações', qualquer que seja o título jurídico pelo qual elas se realizem.

(...). O 'valor da operação' certamente inclui o preço quando estiver presente na operação, mas não se confunde com ele, já que o valor da operação é conceito mais amplo, podendo abranger, v.g., as despesas para entrega da mercadoria ao comprador. Assim, a base de cálculo não se cinge somente ao preço.²⁷

De fato, pode-se dividir a operação mercantil de comercialização de energia elétrica em três grandes etapas: geração, transmissão e distribuição. Contudo, isto não descaracteriza sua natureza física unitária, ou seja, de que a geração, a transmissão e o consumo ocorrem praticamente simultaneamente.

A energia elétrica é gerada por uma unidade produtora (usina hidrelétrica, termoelétrica, solar, eólica, biomassa, etc.) e transportada desta unidade industrial e posteriormente **entregue** ou **distribuída** ao consumidor final.

E quando se fala em transportar, entende-se que ocorre um fenômeno de transmissão – fato distinto do mero transporte -, porque, como se sabe, a energia elétrica não é estocada e não tem um lugar físico no espaço. Ou seja, o fenômeno físico e também jurídico do consumo

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2006. pp 225-227

²⁷ CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. DANILEVICZ, Ígor. BERNI, Maurício Batista (in memoriam). **Direito Tributário**. São Paulo. Editora Síntese. p. 201.

é praticamente simultâneo ao de geração, transmissão e distribuição.

Por óbvio há que se agregar o custo da transmissão/distribuição ou entrega dessa energia adquirida no estabelecimento consumidor, custo que é fixado através de ANEEL por meio de tarifas.

Assim, quando o constituinte de 1988 entendeu trazer para o campo da incidência do ICMS, com exclusividade, as operações relativas à energia elétrica (§3º do inciso XII do artigo 155), a trouxe com todas as implicações e peculiaridades – inclusive da sua natureza que a atividade possui. Ou seja, não há geração e nem circulação sem que haja consumo da mercadoria. Para a existência do fato gerador de ICMS sobre energia elétrica é preciso, necessariamente, que haja o consumo, a sua efetiva utilização. Ou seja, não se pode modificar o conceito físico da energia elétrica, bem impalpável, que se disponibiliza via redes de transmissão e distribuição. Entendimento diferente é uma verdadeira “amputação” do fato gerador do ICMS nas “operações relativas à energia elétrica”, em evidente afronta ao texto constitucional (artigo 155, II e seu §3º do inciso XII), e também no par. 9º do artigo 34 do ADCT.

Em outras palavras, o fornecimento de mercadoria é único e engloba toda a cadeia sem a qual, no caso, de energia elétrica seria inviável. As tarifas e outros encargos são, pois, componentes importantes, indissociáveis, na composição da mercadoria energia elétrica.

PROPOSIÇÕES OBJETIVAS E CONCLUSÃO GERAL

1. O presente trabalho demonstrou que o setor elétrico mudou sua configuração nas últimas décadas. De um ambiente totalmente regulado, passou-se para a possibilidade de contratação livre de energia, culminando com a Lei 10.848/04. Releva notar que na operação de compra de energia elétrica é garantido o livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição, sem os quais, a compra e venda sequer seria possível. Além disso, é a energia

elétrica, bem impalpável, incorpóreo, e, como já dito, utilizado de forma indireta, seja para produzir luz, movimento, calor ou qualquer outra transformação energética.

2. Atualmente, embora alguns possam viver sem, é essencial ao mundo civilizado (inerente à dignidade da pessoa humana), tanto que a suspensão do fornecimento de energia elétrica para cobrança de débitos pretéritos, por exemplo, em decorrência de suposta fraude no medidor de consumo, tem sido considerada ilegítima pelos Tribunais.

3. No entanto, como bem incorpóreo sujeito à tributação pelo Estado-Membro, e objeto de expressivos valores, com o qual, inclusive, necessita o Poder Público para fazer frente às inúmeras e crescentes demandas da sociedade moderna, é preciso que se compreenda, exatamente, a natureza da energia elétrica e sua base de cálculo, para a devida distribuição dos custos entre os sujeitos passivos, dos menores aos maiores contribuintes.

4. O fornecimento da mercadoria 'energia elétrica' é único e engloba toda a cadeia sem a qual, no caso, seria inviável. As tarifas e outros encargos são, pois, componentes importantes, indissociáveis, na composição da mercadoria energia elétrica. Assim, como tudo de consumimos, chega à nossa disposição agregado de toda a valia em razão da produção, transmissão e distribuição, com o que se edifica o valor da operação, e sobre o qual se recolhe o ICMS.

5. A base de cálculo do tributo, no caso do ICMS sobre energia elétrica, é de suma importância para a aferição da própria legalidade e constitucionalidade do imposto. Não basta a simples análise da hipótese de incidência. É necessária a análise conjunta com a base de cálculo.

6. E especialmente aqui, a fixação da base de cálculo da comercialização da energia elétrica não se pode resumir ao valor correspondente à tarifa de geração, pelas características do próprio sistema, devendo englobar todo o custo da cadeia para que esta mercadoria seja disponibilizada ao consumidor final. São custos inerentes ao sistema de fornecimento da energia aos consumidores, essencial para que ocorra o fato gerador de circulação da energia

elétrica. Como o sistema é interligado, não se pode mutilar, portanto, a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, sob pena de ofensa à própria norma constitucional. Não há segregação/separação temporal entre as etapas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, e, portanto, a sua base de cálculo deve ser o valor da operação na qual o tributo incide (art. 13, da LC 87/96)

7. Desse modo, não há fundamento lógico, razoável e jurídico para se excluir da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica as tarifas ou encargos incidentes sobre a transmissão e distribuição (TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão e TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição), sob pena de sequer se consumir o fato gerador do ICMS sobre energia elétrica. E note-se que o fato gerador do ICMS sobre energia elétrica (que é complexo) somente se aperfeiçoa com o fornecimento da mercadoria ao consumidor final, ou seja, na última operação referida no art. 34, par. 9 do ADCT e 13, I, da LC 87/96.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7 edição. São Paulo. Editora Método.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 4 edição. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1988.

ÁVILA, Rene Bergmann. **ICMS. Lei Complementar n. 87/96 Comentada e Anotada**. Porto Alegre. Sintese Editora. 1996.

AZEVEDO, Eurico de Andrade. DE ALENCAR, Maria Lucia Mazzei. **Concessão de Serviços Públicos. Comentários às Leis 8.987 e 9074 (parte geral) com as modificações introduzidas pela Lei 9.648, de 27.5.98**. São Paulo. Malheiros Editores, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14 edição. Rio de Janeiro. Editora Forense. 1986.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional**. 4 edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2013.

BROCKSTEDT, Fernando A. **O ICM. Comentários Interpretativos e Críticos**. Porto Alegre. Serviço Gráfico Rotermund S/A. 1972.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 2 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 1995.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 2006.

CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. DANILEVICZ, Ígor. BERNI, Maurício Batista (in memoriam). **Direito Tributário**. São Paulo. Editora Sintese.

DO AMARAL, Antonio Carlos Cintra. **Concessão de Serviço Público**. São Paulo. Malheiros Editores. 1996.

FALCÃO, Almicar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 edição. Rio de Janeiro. Editora Forense. 1994.

KOCH, Dionísio. **Manual do ICMS Teoria e Prática**. 3 edição. Curitiba. Juruá Editora. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos do ICMS no fornecimento de Energia Elétrica**. Revista de Estudos Tributários. Editora IOB. Julho-agosto 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21 edição. São Paulo. Malheiros Editores. 1996.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 5a edição. São Paulo. Malheiros Editores. 1994.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional**. Cadernos de pesquisas tributárias. 2a Tiragem. São Paulo. Editora Resenha Tributária, 1991, vol. 3.

DI PIETRO, Maria Sulvia Zanella. **Direito Administrativo**. 5 edição. São Paulo. Editora Atlas. 1999.

SABBBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6a edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2014.

SOUTO, Carlos Fernando e LOUREIRO, Gustavo Kaercher. **O novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro e as Cooperativas de Eletrificação Rural**. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 1999.

TESAURO, Francesco. **Instituzioni Di Diritto Tributario**, Undicesima edizione. San Mauro Torinese (TO). Itália. UTET Giuridica. 2015.