

# Insper

INSPER INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA  
LLM – DIREITO TRIBUTÁRIO

FRANCIS DE LIMA SOARES

**A ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DOS ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A  
TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE  
OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE  
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E  
INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS**

SÃO PAULO  
2016

**FRANCIS DE LIMA SOARES**

**A ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DOS ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A  
TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE  
OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE  
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E  
INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS**

Monografia apresentada ao Programa de LLM em  
Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e  
Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção  
do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga -  
INSPER

**SÃO PAULO**

**2016**

Soares, Francis de Lima.

A ilegalidade da inclusão dos encargos incidentes sobre a tarifa de energia elétrica na base de cálculo do imposto sobre o imposto operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS / Francis de Lima Soares; orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga – São Paulo: Insper, 2016.

46 f.

Monografia (LLM – Legal Law Master) Programa de Pós-graduação em Direito. Área de concentração: Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Tributário. 2. ICMS. 3. Base de cálculo. 4. Encargos sobre energia elétrica.

**FRANCIS DE LIMA SOARES**

**A ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DOS ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A  
TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE  
OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE  
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E  
INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS**

Monografia apresentada ao Programa de LLM em  
Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e  
Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção  
do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

**Data de Aprovação:** \_\_/\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga

Orientador

Instituição: Insper

Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição: Insper

Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição:

Assinatura: \_\_\_\_\_

Aos meus pais, que sempre estiveram comprometidos para me dar o melhor, bem como me ensinaram a ter caráter e coragem para lutar pelos meus sonhos. A minha namorada por me incentivar nos trabalhos de pesquisa e respeitar minha ausência nestes dias.

Agradeço aos meus colegas do Insper que me ajudaram a obter conhecimento nestes últimos dois anos ao compartilharem suas experiências profissionais e pessoais comigo. Ao meu amigo Otto Sobral, pelas contribuições e considerações sobre o tema.

## RESUMO

SOARES, Francis de Lima. **A ilegalidade da inclusão dos encargos incidentes sobre a tarifa de energia elétrica na base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.** 2016. 46 f. Monografia (LLM – Legal Law Master) Programa de Pós-graduação em Direito – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, 2016.

O presente estudo busca analisar a legalidade da inclusão dos encargos incidentes na tarifa de energia elétrica na base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Como será aprofundado, as legislações estaduais determinam que as geradoras e distribuidoras de energia elétrica incluam os valores referentes aos encargos na base de cálculo do ICMS. Embora referida determinação decorra da legislação estadual, denota-se que tanto a Constituição, quanto a Lei Complementar são silentes com relação a inclusão, motivo este que acarreta dúvidas se as legislações estaduais teriam competência para versar sobre os valores que estarão contidos na base de cálculo do ICMS. Além da análise da legislação pertinente, este trabalho analisará a doutrina, bem como a jurisprudência atual dos tribunais administrativos e judiciais. Nunca é demais lembrar que a energia elétrica é um custo relevante dentro de qualquer processo produtivo, razão pela qual denota-se a importância e atualidade do tema que aqui analisado.

## ABSTRACT

SOARES, Francis de Lima. **The illegality of inclusion of charges levied on the electricity fare in the tax calculation of the tax on circulations of goods and services – ICMS.** 2016. 46 pages. Monograph (LLM – Legal Law Master) Post-Graduation Program in Law - *Inspere Instituto de Ensino e Pesquisa*, 2016.

This study aims to analyze the legality of the inclusion of charges levied on electricity fare in the tax calculation of the tax on circulations of goods and services – ICMS. As will be detailed, the states' legislations establish that generators and electricity distributors include the amounts related to charges in the ICMS tax calculation. Although such determination derives from the state legislation and it denotes that both the Constitution and the Complementary Law are silent regarding the inclusion, this reason entails doubts whether the state legislations have the power to be about the amounts that will be contained in the tax calculation of ICMS. In addition to the relevant legislation analysis, this paper will examine the doctrine as well the current case law of the administrative and judicial courts. It is worth remembering that electricity is a major cost in any production process, reason why denotes the importance and relevance of the theme discussed here.

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	9
2.	HIERARQUIA LEGAL E LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA.....	11
2.1	HIERARQUIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS APÓS A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	11
2.2	A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA .....	12
3.	DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O ICMS.....	14
3.1	DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	14
3.2	OS CONCEITOS DE “OPERAÇÃO”, “CIRCULAÇÃO” E “MERCADORIA” SOB A ÉGIDE DO ICMS.....	17
3.3	DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.....	20
4.	DOS ENCARGOS INCIDENTES NA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA.....	22
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	22
4.2	ENCARGOS DE CONEXÃO.....	22
4.3	ENCARGOS DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO – TUSD E TRANSMISSÃO – TUST.....	23
4.4	ENCARGOS SETORIAIS.....	23
4.4.1	CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO – CDE.....	24
4.4.2	CONTA DE CONSUMO COMBUSTÍVEL – CCC.....	25
4.4.3	PROGRAMA DE INCENTIVO À FONTES ALTERNATIVAS DE ENERGIA ELÉTRICA – PROINFA.....	26
4.4.4	COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS HÍDRICOS – CFURH.....	26
4.4.5	ENCARGOS DE SERVIÇOS DO SISTEMA – ESS E DE ENERGIA DE RESERVA – EER.....	27
4.4.6	PESQUISA E DESENVOLVIMENTO – P&D E PROGRAMA DE EFICIÊNCIA ENERGÉTICA – PEE.....	27
4.4.7	CONTRIBUIÇÃO AO OPERADOR NACIONAL DO SISTEMA – ONS.....	28
5.	DA INCLUSÃO DOS ENCARGOS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.....	29
6.	DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.....	32
6.1	DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.....	32
6.2	DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL.....	35
7.	CONCLUSÃO.....	39
8.	REFERÊNCIAS.....	42

## 1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Lei Kandir (LC nº 87/96), muitos pensaram que não haveria mais margem para que os Estados, por meio de suas legislações estaduais, burlassem os dispositivos em detrimento aos interesses dos contribuintes. Contudo, após transcorridos quase de 20 anos da sua promulgação, constata-se que não foi bem isso que ocorreu.

Denota-se que a realidade atual é bem diferente, uma vez que, cada Estado Membro da Federação e o Distrito Federal, possuem legislações próprias no que tange ao ICMS.

Em outras palavras, os operadores do direito tributário que tratam sobre discussões ligadas ao ICMS precisam manejar pelo menos 27 regulamentos estaduais, mais uma infinidade de convênios, portarias, soluções de consultas, dentre outros atos normativos, pois a experiência demonstra que não há uma consonância no que se refere aos dispositivos.

Ademais, mesmo com a existência de uma Lei Complementar que, de acordo com alínea “a”, do inciso III, do artigo nº 146, da Constituição Federal de 1998, deve versar, dentre outras coisas, sobre a definição dos tributos e suas espécies, bem como sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, verifica-se que na prática não é isso que acontece.

Podemos afirmar isso, pois ao analisar as legislações estaduais que versam sobre ICMS, constatamos que existe um certo abuso por parte dos Estados, uma vez que em muitos casos acabam prevendo um alargamento da base de cálculo do ICMS em diversos tipos de operação, com o único intuito de saciar a gana arrecadatória.

O presente trabalho visa, justamente, apreciar mais um caso que, num primeiro momento, parece se enquadrar num alargamento ilegal da base de cálculo de ICMS.

De acordo com as legislações estaduais, como por exemplo a legislação Paulista (§1º, do inciso II, do artigo nº 425, do RICMS/SP), há previsão expressa para a inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos aos encargos incidentes sobre a tarifa de energia elétrica.

Diversos questionamentos surgem ao ler o referido dispositivo legal. Os encargos incidentes sobre a tarifa de energia elétrica poderiam se enquadrar no conceito de mercadoria? Os encargos poderiam ser incluídos na base de cálculo? A legislação estadual possui competência para legislar sobre o referido tema?

Diante deste cenário de questionamos, este estudo tentará abordar estas e outras questões inerentes ao tema, bem como o atual entendimento da jurisprudência administrativa e judicial.

Além da atualidade do tema, também pode-se dizer que o mesmo se reveste de relevância econômica, visto que o Brasil ocupou no ano de 2015 a 6ª colocação no ranking dos países que possuem a energia elétrica com maior custo no mundo.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> VEJA, Revista. Firjan – Quanto custa a energia elétrica para a indústria no Brasil? Disponível em <http://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/brasil-piora-em-ranking-e-passa-a-ser-o-6-com-a-energia-mais-cara-do-mundo/>. Acesso em 20.01.2016.

## 2 HIERARQUIA LEGAL E LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

### 2.1 HIERARQUIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS APÓS A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Primeiramente, antes de mergulhar propriamente no cerne principal do tema, faz-se necessário tecer breves considerações sobre a sistematização do arcabouço legislativo brasileiro a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Senão vejamos.

A doutrina majoritária entende que o sistema jurídico brasileiro está hierarquizado, sendo chamado pelos operadores do direito como pirâmide jurídica. Em razão disso, podemos afirmar que as normas jurídicas não estão no mesmo patamar de igualdade, havendo normas mais importantes que outras, sendo certo que a Constituição Federal é a norma suprema, ou seja, está situada no topo da pirâmide.<sup>2</sup>

Ainda com relação a Magna Carta, podemos destacar que

A Constituição de um Estado é o conjunto de normas que indicam quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.

A Constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, base das atividades estatais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames.<sup>3</sup>

Diante do exposto acima, denota-se a supremacia da Constituição Federal em detrimento das demais normas jurídicas existentes no sistema jurídico brasileiro.

Ademais, insta mencionar as ponderações de José Eduardo Soares de Melo que

[...] o texto constitucional não pode configurar um diploma jurídico estático e permanente para toda uma eternidade, pois deve

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p.21.

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p.21.

representar a vontade popular veiculada por intermédio do Congresso Nacional. Todavia, no processo de sua reforma há que observar um rígido e formal procedimento legislativo, expressamente estratificado na própria Constituição (art. 60, da CF).<sup>4</sup>

Referida ponderação é importante, uma vez que a Constituição Federal poderá ser alterada por meio das emendas constitucionais, salvo quanto as cláusulas consideradas pétreas.

Dando continuidade a pirâmide jurídica temos: (i) Lei Complementar, (ii) Lei Ordinária, (iii) Medida Provisória, (iv) Lei Delegada, (v) Resoluções, (vi) Decretos Legislativos, (vii) Convênios, e (viii) Decretos, Regulamentos e Atos Administrativos.<sup>5</sup>

Verifica-se, portanto, que a Lei Complementar possui uma grande importância dentro da pirâmide jurídica brasileira, estando abaixo somente da Constituição Federal e acima da demais legislações.

## 2.2 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

Em razão da importância da Lei Complementar para o presente estudo, teceremos algumas considerações acerca da referida norma jurídica.

Pois bem. Verifica-se que a Carta Maior dispõe em seu artigo 146 a função da Lei Complementar, sendo que dentre as diretrizes elencadas, daremos ênfase a contida na alínea “a”, do inciso III, que versa sobre estabelecer normas gerais tributárias, dentre elas base de cálculo, fatos geradores e contribuintes dos impostos.

Segundo José Alberto Oliveira Macedo temos que

[...] a inserção das alíneas ao inciso III do artigo 146, procurando especificar o que seriam tais normas gerais, não deixou de afrontar a harmonia e unicidade do ordenamento, na medida em que tais

---

<sup>4</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10ª ed. Dialética. São Paulo, 2012, p. 203.

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10ª ed. Dialética. São Paulo, 2012, p. 203.

especificações não deixaram praticamente nada a ser tratado em matéria tributária para as demais leis.

Assim, defende a corrente dicotômica que as normas gerais de direito tributário apresentam duas funções, quais sejam (i) dispor sobre conflitos de competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>6</sup>

Verifica-se, portanto, que além das questões inerentes a conflito de competência, cabe a Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, cabendo regulamentar questões inerentes a fatos geradores, contribuintes e base de cálculo.

Em razão disso, resta de forma cristalina que as disposições exaladas pela Lei Complementar é uma garantia aos contribuintes quanto a eventuais excessos cometidos pelos legisladores ordinários, principalmente nas esferas estaduais e municipais.

---

<sup>6</sup> MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais. 1ª ed. – São Paulo, 2010, p.115.

### 3 DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O ICMS

Primeiramente, destaca-se que o texto Constitucional de 67 já previa um imposto similar ao ICMS, contudo denominado imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, cuja competência também pertencia aos Estados e Distrito Federal, que, por sua vez, decorria do antigo imposto sobre vendas e consignações.<sup>7</sup>

Já na Magna Carta de 88, o ICMS ampliou sua hipótese de incidência e passou a tributar, como bem destacado por Hugo de Brito Machado, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Além disso, podemos destacar as seguintes características: i) função fiscal; ii) fonte de riqueza para os Estados de Distrito Federal; e iii) possibilidade quanto a ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias.<sup>8</sup>

#### 3.1 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Antes de adentrar no estudo da regra matriz de incidência do ICMS, é importante destacar que

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária *stricto sensu*, qual seja, a norma instituidora do tributo, em contraposição às normas tributárias *lato sensu*, as quais disciplinam o mesmo tributo, mas não o fenômeno de sua incidência.<sup>9</sup>

Diante de tal conceito, constata-se a importância da regra matriz de incidência atuando como um facilitador nos estudos das normas tributárias, principalmente no que tange a sua incidência.

Em complemento ao exposto acima, o Ilmo. Professor Paulo de Barros de Carvalho ensina que a norma tributária nada mais é que a vontade do legislador, que acaba disciplinando fatos reais como fatos jurídicos. Referido autor vai além,

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo, 2002. p.324.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo, 2002. p.324.

<sup>9</sup> MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais. 1ª ed. – São Paulo, 201., p.168-169.

pois defende que com base neste conceito é possível segregar a norma tributária em três critérios, quais sejam: material, espacial e temporal.<sup>10</sup>

Leciona Paulo de Barros Carvalho que o critério material é

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos o comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer abrangendo não só as atividades refletidas (verbo que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).<sup>11</sup>

Trazendo tal conceito para o ICMS, verifica-se que José Eduardo Soares de Melo elege o fato, responsável para ensejar a hipótese de incidência, “operação relativas a circulação de mercadorias”.

Embora haja o entendimento que o critério material consiste num único comportamento, ou seja, numa única hipótese de incidência, Roque Antonio Carrazza entende que o ICMS possui diversas hipóteses de incidência, conforme texto abaixo transcrito:

Percebe-se que debaixo da sigla ICMS hospedam-se, pelo menos, cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificante e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. São cinco impostos diferentes justamente porque têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Com efeito, o que distingue um tributo do outro não é o nome que possui, nem a destinação do seu produto de arrecadação, mas a hipótese de incidência confirmada por sua base de cálculo (conforme artigo 4º do CTN).<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 248-249.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 250-251.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p.31.

Com relação ao conceito espacial denota-se que o mesmo aborda o local onde o fato jurídico ocorrerá, sendo que em muitos casos o legislador é objetivo ao determinar, enquanto em outros deveremos nos guiar por indícios que o determinarão.<sup>13</sup>

Segundo Paulo de Barros Carvalho, é possível dividir o critério espacial em três classificações, quais sejam:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.<sup>14</sup>

Por último, temos critério temporal que é responsável por demonstrar o marco de tempo em que se possa considerar ocorrido o fato jurídico que, por sua vez, acarretará aos sujeitos da relação o conhecimento quanto a gênese de direitos e obrigações.<sup>15</sup>

Trazendo o critério temporal para o ICMS, compete transcrever o seguinte entendimento

O aspecto temporal é o momento em que se deve reputar consumada a operação relativa à circulação de energia elétrica. Se não se atingir o marco temporal delineado na norma tributária como hábil a delimitar o momento da ocorrência do fato gerador, restará descaracterizado o nascimento da obrigação tributária.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. p. 253.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. p. 253.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. p. 257.

<sup>16</sup> SALIBA, Luciana Goulart F. ROLIM, João Dácio. Revista Dialética de Direito Tributário. ed. 122. p. 55.

### 3.2 OS CONCEITOS DE “OPERAÇÃO”, “CIRCULAÇÃO” E “MERCADORIA”

Ultrapassada a análise dos três critérios componentes da regra matriz de incidência, passaremos a apreciação dos conceitos “operação”, “circulação” e “mercadoria”, tendo em vista a relevância ao presente trabalho.

Antes, contudo, insta ressaltar os ensinamentos do Professor José Eduardo Soares de Melo que afirma

Os diversos elementos integrantes da regra matriz de incidência do ICMS (na mesma diretriz do ICM) devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder se encontrar a essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência.<sup>17</sup>

De acordo com o referido autor é imprescindível encontrarmos a essência da norma tributária, principalmente para chegarmos ao melhor entendimento da hipótese de incidência.

Pois bem, feita tal ressalva, passamos a análise do conceito “operação” que, segundo o autor supracitado, é

[...] configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade).  
[...] que, embora possam ser compreendidos num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico, para o interprete do Direito só interessa o sentido jurídico.<sup>18</sup>

De acordo com o entendimento do ilustre autor, o sentido de “operação” relevante para o estudo do direito tributário é o sentido jurídico. Para corroborar com tal afirmação, trazemos os esclarecimentos de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino que destacam

---

<sup>17</sup> MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p.11

<sup>18</sup> MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006. p.11

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.<sup>19</sup>

Por sua vez, Carrazza entende que a Constituição determina a tributação de operações, contudo referido conceito está restringido as operações relativas a circulação de mercadoria, ou seja, não será qualquer operação jurídica que acarretará a incidência do ICMS, mas aquela qualificada pela circulação e mercadoria.<sup>20</sup>

Com relação ao conceito de “circulação”, em linhas gerais é a

[...] passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio.<sup>21</sup>

Também podemos destacar as lições de Carvalho de Mendonça que

As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série e continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que diz circulação de mercadorias.<sup>22</sup>

Já Carrazza esclarece que

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta ideia,

<sup>19</sup> ATALIBA, Geral Ataliba. GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICMS, Revista de Direito vols. 25/26. p.104. In: MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9º ed., São Paulo: Dialética. 2006. p.11.

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p.32-33.

<sup>21</sup> MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9º ed., São Paulo: Dialética, 2006. p. 14.

<sup>22</sup> MENDONÇA, Carvalho. Tratado de Direito Brasileiro, vol. V/76, 3ª ed., Freitas Bastos, Rio de Janeiro, parte I. In: MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9º ed., São Paulo: Dialética. 2006. p. 15.

abonada pela melhor doutrina, encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal.<sup>23</sup>

Verifica-se, portanto, que é consenso para os doutrinadores elencados acima que a circulação precisa ser jurídica, acarretando a transferência de propriedade da mercadoria e, não a sua simples circulação física.

Por último e de extrema relevância para o presente estudo, abordaremos o conceito de “mercadoria” que, segundo as lições do Professor José Eduardo Soares de Melo, é:

Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.<sup>24</sup>

Com base apenas neste conceito, sequer energia elétrica poderia ser considerada mercadoria, uma vez que é um bem incorpóreo. Todavia, o referido autor esclarece que o conceito de “mercadoria” sofreu ampliação constitucional (art. 155, § 3º, da Constituição Federal), tendo em vista a necessidade de submeter a energia elétrica a incidência do ICMS, dando ênfase ao aspecto mercantil da operação.<sup>25</sup>

Carrazza elenca que

[...] mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.<sup>26</sup>

Aludido autor vai além

Não é qualquer bem imóvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p.3.

<sup>24</sup> MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9º ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 15.

<sup>25</sup> MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9º ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 16.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. – São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p.38

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 mercadoria.<sup>27</sup>

De acordo com os elementos acima, verifica-se que somente as características do bem não possuem o condão para classificá-lo como mercadoria. Mas, por sua vez, a finalidade ou destinação do bem serão fatores determinantes para elencá-lo como mercadoria.

Corroborando com esta corrente, temos os ensinamentos de Hugo de Brito Machado que afirma

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para o uso ou consumo próprio.<sup>28</sup>

### 3.3 DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Além dos pontos analisados anteriormente, entendemos ser relevante ao objeto deste trabalho, discorrermos acerca da base de cálculo do ICMS.

Pois bem. Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo possui três funções, quais sejam:

- a) Função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato;
- b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e
- c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.<sup>29</sup>

Conforme nos ensina o doutrinador acima, dentre as funções da base de cálculo, podemos destacar a função de medir um dado fato tributário, isto é,

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 38.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 332.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. p. 328.

exercerá o papel de unidade de referência eleita pelo legislador, que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

Em razão disso, é que se mostra a importância da base de cálculo, pois a mesma possui uma relação íntima com o fato gerador, sendo responsável pela sua mensuração.

Com relação ao ICMS, denota-se, em regra geral, a base de cálculo será o valor da operação relativa a circularização de mercadoria (artigo 13, da LC 87/96). Contudo, referido diploma legal ainda estabelece outras normas para aferir base de cálculo.

Feitas tais considerações acerca do ICMS podemos passar ao estudo dos encargos incidentes sobre a tarifa de energia elétrica.

## 4. DOS ENCARGOS INCIDENTES NA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA

### 4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Antes de mergulharmos na análise da natureza jurídica dos encargos incidentes na tarifa de energia elétrica, frisa-se que o presente estudo analisará três tipos de encargos, quais sejam: (i) Encargos de conexão; (ii) Encargos de uso do sistema de transmissão/distribuição; e (iii) Encargos setoriais.

### 4.2 ENCARGOS DE CONEXÃO

Primeiramente, vale destacar que os encargos de conexão serão devidos pelos consumidores que são considerados livres pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso XVII, do artigo 2º da Resolução ANEEL nº 414/2010.<sup>30</sup>

Estando o contribuinte enquadrado como consumidor livre, dispõe os artigos 15 e 16, da Lei 9.074/95 que os mesmos podem optar por contratar o seu fornecimento de energia diretamente junto ao produtor de energia elétrica, independentemente de sua localização.

Diante disso, visando possibilitar essa livre contratação, ao contribuinte qualificado como consumidor livre, é permitido o direito de conexão aos sistemas de rede de transmissão, mediante o pagamento de tarifa específica relativa à conexão ao Sistema de Transmissão.

Vale destacar que este instrumento tem por objeto regular as condições, procedimentos, responsabilidades técnico-operacionais e comerciais, que irão regular a conexão do consumidor livre à rede de transmissão cuja propriedade pertence a alguma companhia de transmissão de energia elétrica.

---

<sup>30</sup> Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

b) consumidor livre: agente da CCEE, da categoria de comercialização, que adquire energia elétrica no ambiente de contratação livre para unidades consumidoras que satisfaçam, individualmente, os requisitos dispostos nos arts. 15 e 16 da Lei no 9.074, de 1995;

O pagamento desta tarifa fixada por meio do Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão – CCT dará ensejo ao encargo de conexão cuja denominação é CCT, pois decorre do contrato firmado para a utilização do Sistema de Transmissão.

#### 4.3 ENCARGOS DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO TUSD E TRANSMISSÃO – TUST

Possibilitando que a energia elétrica adquirida junto aos produtores, situados nas mais diversas localidades do país, chegue até o estabelecimento do contribuinte, este deverá firmar um instrumento no qual será assegurado a utilização do sistema de distribuição, sendo devido o TUSD, nos termos do artigo 15, § 6º da Lei nº 9.074/1995.

O dispositivo legal acima citado, ainda, prevê o acesso a utilização do sistema de transmissão que dará ensejo ao pagamento da tarifa denominada TUST. Em ambos os casos o referido regulará o uso da rede básica pelos contribuintes e a administração, pelo Operador Nacional do Sistema (“ONS”), da cobrança e da liquidação do TUSD e TUST.<sup>31</sup>

Em outras palavras, verifica-se que aludidos encargos visam cobrir os custos pela utilização do sistema de transmissão, permitindo que a energia elétrica adquirida possa chegar ao seu destino final, não havendo qualquer relação com o efetivo consumo.

#### 4.4 ENCARGOS SETORIAIS

Por fim, discorreremos sobre os encargos denominados setoriais, quais sejam: Conta de desenvolvimento energético – CDE; Conta de consumo de combustível – CCC; Programa de incentivo às fontes de energia elétrica – PROINFA;

---

<sup>31</sup> ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição / Agência Nacional de Energia Elétrica. - Brasília: ANEEL, 2005. Disponível em - <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno5capa.pdf>. Acesso em 14.02.1016

Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos – CFURH; Encargos de Serviços do Sistema – ESS e de Energia de Reserva – EER; Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Programa de Eficiência Energética – PEE; e Contribuição ao Operador Nacional do Sistema – NOS.

#### 4.4.1 CONTA DE DESENVOLVIMENTO ENERGÉTICO – CDE

O CDE foi criado pela lei nº 10.438/02, contudo sofreu diversas modificações quanto a sua função e formação em razão da promulgação da Lei nº 12.783/13. De acordo a referida legislação, o CDE tem por objetivo (i) promover o desenvolvimento energético dos Estados e a competitividade da energia produzida a partir de fontes eólicas, pequenas centrais hidrelétricas, biomassa, gás natural e carvão mineral nacional nas áreas atendidas pelos sistemas interligados; (ii) promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional; e (iii) garantir recursos para atendimento à subvenção econômica destinada à modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores da Subclasse Residencial Baixa Renda (Tarifa Social de Energia Elétrica – “TSEE”).<sup>32</sup>

Com o advento da Lei 12.783/13, o CDE também ficou responsável por permitir a amortização de operações financeiras vinculadas à indenização por ocasião da reversão de concessões de energia elétrica e o de atender a finalidade de modicidade tarifária, estando prevista a possibilidade de transferência de recursos entre os dois fundos setoriais.

Ademais, foram adicionadas à CDE as funções de prover recursos para compensar os descontos aplicados nas tarifas de energia elétrica (subsídios tarifários) e o efeito da não adesão à prorrogação das concessões de geração, além de cobrir os custos de geração de energia elétrica nos sistemas isolados, em substituição ao encargo da Conta de Consumo Combustível - CCC.

---

<sup>32</sup> ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Sub módulo 3.4 Encargos Setoriais. Disponível em [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4\\_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf). Acesso em 19/04/2016.

Quanto à origem de recursos da CDE, além de quotas anuais pagas pelos agentes que comercializam energia elétrica com consumidor final, multas aplicadas pela ANEEL e pagamentos anuais a título de Uso de Bem Público – UBP, estão previstas as transferências de recursos da União e da Reserva Global de Reversão.

Importante destacar que a gestão dos valores auferidos à título de CDE serão destinados e geridos pelo Ministério de Minas e Energia e pela Eletrobrás, ambos entes do Governo Federal.

#### 4.4.2 CONTA DE CONSUMO COMBUSTÍVEL - CCC

Embora tenha sido extinto pela Lei nº 12.783/13, nos parece que seja interessante tecer breves considerações sobre o CCC, uma vez que de forma indireta o mesmo está presente dentro dos valores pagos a título de CDE.

Aludido encargo setorial foi criado pelo Decreto nº 73.102/73, sofrendo alterações pelas Leis nºs 8.631/93 e 12.111/09. De acordo com as referidas legislações, o CCC tinha por objetivo ratear os custos relacionados à geração de energia elétrica nos Sistemas Isolados, superiores ao custo médio da energia comercializada no Ambiente de Contratação Regulada (“ACR do Sistema Interligado Nacional – “SIN”).

Os valores da CCC eram definidos com base no Plano Anual de Combustíveis, elaborado pela ELETROBRÁS, a partir do Plano Anual de Operação dos Sistemas Isolados, elaborado pelo Grupo Técnico Operacional da Região Norte – GTON, que considera previsões quanto às condições pluviométricas e a taxa de crescimento do consumo para o ano corrente e os preços dos combustíveis vigentes aplicados sobre a necessidade de geração térmica. Sua gestão fica a cargo da ELETROBRÁS- Centrais Elétricas Brasileiras

#### 4.4.3 PROGRAMA DE INCENTIVO À FONTES ALTERNATIVAS DE ENERGIA ELÉTRICA – PROINFA

Quanto ao PROINFA, cuja instituição ocorreu mediante a publicação da Lei nº 10.438/02. Basicamente, seu objetivo é fomentar o aumento da participação de fontes alternativas renováveis na produção de energia elétrica no país, tais como: energia eólica (ventos), biomassa e pequenas centrais hidrelétricas.

Seguindo os procedimentos definidos no Submódulo 5.3 dos Procedimentos de Regulação Tarifária (“PRORET”), a ANEEL publica as cotas anuais de energia e de custeio a serem pagas em duodécimos, por todos os agentes do “Sistema Interligado Nacional” (“SIN”) que comercializam energia com o consumidor final ou que pagam pela utilização das redes de distribuição, calculadas com base na previsão de geração de energia das usinas integrantes do PROINFA e nos respectivos custos apresentados no Plano Anual específico elaborado pela ELETROBRÁS. Insta citar que a sua gestão compete da ELETROBRÁS - Centrais Elétricas Brasileiras.<sup>33</sup>

Denota-se que o encargo é devido ao fato do contribuinte estar conectado ao sistema de transmissão ou pela utilização do sistema ou inerentes ao setor, em nenhuma das hipóteses os encargos correspondem ao efetivo consumo de energia elétrica.

#### 4.4.4 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS HÍDRICOS – CFURH

Passando a análise do CFURH, verifica-se que o mesmo foi criado pela Lei nº 7.990/89 e regulamentado pelo Decreto nº 3.739/01, contudo sofreu diversas alterações legislativas desde sua criação.

---

<sup>33</sup> ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Sub módulo 3.4 Encargos Setoriais. Disponível em [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4\\_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf). Acesso em 19/04/2016.

Denota-se que a finalidade do CFURH é ressarcir os prejuízos sofridos pelos Estados e Municípios que possuem áreas alagadas em razão da instalação de represas ou usinas hidrelétricas, bem como pela utilização da água no processo de produção de energia, possuindo assim um caráter indenizatório.<sup>34</sup>

#### 4.4.5 ENCARGOS DE SERVIÇOS DO SISTEMA – ESS E DE ENERGIA DE RESERVA – EER

O ESS foi criado pela Lei nº 10.848/04 e regulamentado pelo Decreto nº 5.163/04. Reza o artigo 59 do decreto retro citado, que o ESS visa cobrir os custos dos serviços de sistema, inclusive os serviços auxiliares que são prestados a todos os usuários do SIN, tais como: (i) custos decorrentes da geração despachada independentemente da ordem de mérito; (ii) a reserva de potência operativa disponibilizada pelos geradores; (iii) a reserva de capacidade disponibilizada pelos geradores; e (iv) a operação dos geradores como compensadores síncronos, a regulação da tensão e os esquemas de corte de geração e alívio de cargas.

Por sua vez, o §1º, do artigo 1º, do Decreto nº 6.353/08 dispõe que o ERR visa subsidiar os custos relativos a contratação de energia de reserva, ou seja, aquela destinada a aumentar a segurança no fornecimento de energia elétrica ao SIN.

Além disso, o artigo 4º, do decreto supracitado, determina que os custos incorridos com a contratação de energia de reserva deverão ser rateados entre os usuários finais de energia elétrica, incluindo os consumidores livres.

#### 4.4.6 PESQUISA E DESENVOLVIMENTO – P&D E PROGRAMA DE EFICIÊNCIA ENERGÉTICA PEE

O P&D e PEE foram criados pela Lei nº 9.991/00 e consistem na obrigatoriedade dos concessionários ou permissionárias de energia elétrica

---

<sup>34</sup> ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Compensação financeira pela utilização de recursos hídricos para geração de energia elétrica / Agência Nacional de Energia Elétrica. - Brasília: ANEEL, 2005. Disponível em <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno2capa.pdf>. Acesso em 12.03.2016

destinarem um percentual de sua receita operacional líquida para fins de pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico, bem como para programas visam trazer eficiência energética.<sup>35</sup>

O produto arrecadado com este encargo deverá ser utilizado em projetos que serão realizados de acordo com os ditames impostos pela ANEEL, não possuindo qualquer relação com o consumo efetivo de energia elétrica.

#### 4.4.7 CONTRIBUIÇÃO AO OPERADOR NACIONAL DO SISTEMA – ONS

Em razão dos custos necessários para manter os procedimentos necessários para o funcionamento do Operador Nacional do Sistema – ONS, as distribuidoras de energia elétrica acabam efetuando o pagamento de um valor aferido de acordo o orçamento anual da ONS, conforme determina as Leis nºs 9.468/98 e 10.848/2004, bem como o Decreto nº 5.081/2004.<sup>36</sup>

Em outras palavras, aludido encargo visa cobrir os custos necessários para que a ONS atue na execução das atividades de coordenação e controle da operação de geração de energia elétrica.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Sub módulo 3.4 Encargos Setoriais. Disponível em [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4\\_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf). Acesso em 19/04/2016.

<sup>36</sup> ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Sub módulo 3.4 Encargos Setoriais. Disponível em [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4\\_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf). Acesso em 19/04/2016.

<sup>37</sup> ELÉTRICO, Operador Nacional do sistema. Disponível em [http://www.ons.org.br/institucional\\_linguas/relacionamentos.aspx](http://www.ons.org.br/institucional_linguas/relacionamentos.aspx). Acesso em 19/04/2016.

## 5. DA INCLUSÃO DOS ENCARGOS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Antes de adentrar nas análises quanto a inclusão dos encargos na base de cálculo do ICMS, insta destacar algumas considerações específicas quanto a tributação do ICMS nas operações de energia elétrica.

Pois bem. Conforme visto no tópico competente, a Constituição Federal atribuiu a Lei Complementar tributária a função de versar sobre a base de cálculo dos impostos, principalmente no que tange ao poder de tributar do fisco (alínea 'a', do inciso III, do artigo 146, da CF).

Também analisamos que uma das funções da base de cálculo do imposto é quantificar determinado fato tributário, de tal modo que seja possível atribuir um valor a ele. Em razão disso, denota-se que a base de cálculo está intimamente ligada ao fato gerador da hipótese de incidência do imposto.

Neste cenário, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu como o momento de ocorrência do fato gerador a saída de energia elétrica (incisos I e XII, artigo 12), bem como definiu que a base de cálculo do ICMS seria o valor da operação (inciso VIII, do artigo 13).

Ademais, o artigo 9º, da LC nº 87/1996 e o Convênio ICMS nº 77/2011 autorizaram a atribuição da condição de substituto tributário ao destinatário, desde que esteja conectado diretamente à Rede Básica de transmissão e que promova a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.

Ainda que a operação esteja sob a égide do regime de substituição tributária, vale destacar que o artigo 8º, da LC nº 87/96 determina que a base de cálculo da substituição tributária será o valor da operação própria decorrente da saída da mercadoria, ou seja, o preço pago efetivamente energia consumida.

Em outras palavras, resta de forma clara que a base de cálculo do ICMS - Energia Elétrica será o preço da energia elétrica efetivamente consumida, ou

melhor, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final.<sup>38</sup>

Em que pese as determinações da Lei Kandir, ao verificar os itens 1 e 2, do §1º, do inciso II, do artigo 425, do RICMS/SP, há expressa determinação para inclusão dos encargos inerentes ao consumo de energia elétrica, ainda que pagos a terceiros.

Diante de tal determinação, devemos destacar a posição Luciana Goulart Saliba e João Dacio Rolim que

[...] o ato que gera a incidência do ICMS (aspecto material) é a realização da circulação da mercadoria “energia elétrica”, e não a colocação, à disposição do consumidor, do uso do sistema de distribuição, e tampouco a instalação e a manutenção dos pontos de conexão. A contratação de determinado montante de uso desse sistema, associada à instalação e à manutenção do ponto de conexão, não implica a transferência da propriedade da mercadoria “energia elétrica” para o consumidor.<sup>39</sup>

Aludida posição versa sobre os encargos do uso do sistema de transmissão/distribuição e conexão, contudo é perfeitamente aplicável aos encargos setoriais, pois, como bem exposto pelos autores, a incidência do CDE, por exemplo, não ensejará na transferência da propriedade da energia elétrica.

Temos ainda o artigo publicado por Leonardo Alcantarino Menescal que traça o seguinte paralelo

A energia, para fins tributários, é considerada mercadoria, razão pela qual sua circulação é tributada pelo ICMS. A base de cálculo do imposto, portanto, será o valor da energia efetivamente consumida pelo contribuinte.

Essa questão foi amplamente discutida na tese – hoje pacificada em favor dos contribuintes pela jurisprudência do STJ, da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia.

A controvérsia dizia respeito à parte da fatura de energia elétrica que fixa a cobrança sobre a demanda contratada de potência, que

<sup>38</sup> SALIBA, Luciana Goulart F. ROLIM, João Dácio. Revista Dialética de Direito Tributário. ed. 122. p 57.

<sup>39</sup> SALIBA, Luciana Goulart F. ROLIM, João Dácio. Revista Dialética de Direito Tributário. ed. 122. p 56.

remunera a produtora/distribuidora de energia elétrica, pela reserva de demanda, e, caso haja efetiva utilização da energia elétrica, pelo consumo. Segundo o equivocado entendimento do Fisco, o ICMS deveria incidir sobre o total da fatura, incluindo a reserva de potência. Por óbvio que a tese fiscal não prosperou, pelo motivo acima referido: o fato gerador do ICMS é a efetiva circulação de mercadoria, devendo haver necessariamente a transferência de propriedade. Portanto, um contrato de compra e venda, por si só, não faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto. É necessário verificar o quanto está sendo consumido, pois tudo que é gerado é consumido. Não existe estoque de energia elétrica.

[...]

Nesse sentido, entendemos que a tese da não incidência do ICMS sobre a demanda meramente contratada está inexoravelmente relacionada com a impossibilidade de incluir na base de cálculo do ICMS os encargos relativos à transmissão (TUST) e distribuição (TUSD) de energia elétrica.

Isto porque o fato gerador do ICMS é a realização da circulação da mercadoria “energia elétrica” e não a colocação à disposição dos consumidores o uso dos sistemas de distribuição e transmissão.<sup>40</sup>

Embora referido paralelo tenha sido feito para os encargos relativo ao uso da transmissão e distribuição, o mesmo raciocínio pode ser perfeitamente utilizado para os demais tipos de encargos, pois conforme analisado em cada caso, nenhum dos encargos (setoriais ou conexão) estão vinculados a circulação de mercadoria.

Diante das posições doutrinárias acima, pode-se constatar que os Estados que exigem a inclusão dos encargos na base de cálculo da energia estão agindo com excesso de poder e desrespeitando a Constituição e Lei Kandir.

---

<sup>40</sup> MENESCAL. Leonardo Alcantarino. Revista Dialética de Direito Tributário. ed. 237. p 66.

## 6. DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Neste tópico avaliaremos a posição jurisprudencial administrativa e judicial de forma segregada. Embora este tema não seja novo, ao realizar a pesquisa jurisprudencial, verificamos que o tema não é muito discutido, principalmente na esfera administrativa.

### 6.1 DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Ao consultar o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo verifica-se que a jurisprudência é pacífica quanto a legalidade da inclusão dos encargos na base de cálculo do ICMS, conforme o abaixo acórdão

EMENTA: ICMS. Falta de recolhimento por GARE na qualidade de responsável pelo imposto devido pela conexão e uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica. Consumidor livre conectado diretamente à Rede Básica. SO regida pela Lei 13.457/2009 . Preliminar afastada. Decisão de primeira instância administrativa analisou devidamente questão dos autos. Devida prestação jurisdicional. Recurso Ordinário conhecido e não provido. Infração demonstrada pelo fisco. Questões de direito suscitadas insuficientes para ilidir trabalho fiscal.<sup>41</sup>

Vale destacar que a alegação do contribuinte em sua defesa alegou a não ocorrência do fato gerador com relação a incidência do TUSD, bem como a justificativa do voto da Relatora para manter o lançamento fiscal.

[..]

c) Não incidência do ICMS sobre os valores cobrados pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, contexto no qual o AIIM estaria exigindo imposto sobre fato gerador inexistente vez que a exigência do ICMS sobre a conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica não corresponderia ao efetivo consumo de energia;

[...]

15) Quanto á alegação de não incidência do ICMS na operação, como destacado pela d. Representação Fiscal, este argumento é

<sup>41</sup> TAXAS. Tribunal de Impostos e. Processo DRT04-151505/2011. Fazenda Pública e Companhia Brasileira de Alumínio. Relatora Rosa Sobral. São Paulo, 04.out.2011. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em 29.04.2016.

contraditório em relação a afirmação vinculada ao pagamento do imposto devido por conta gráfica.<sup>42</sup>

Verifica-se que a Relatora, sequer, enfrenta o argumento trazido pelo contribuinte quanto a prática ou não do fato gerador, tornando a decisão totalmente superficial.

Outrossim, transcrevemos outra decisão emanada pelo TIT, contudo em sede de recurso especial

Ementa: ICMS Falta de pagamento do imposto por erro na determinação da base de cálculo na qual não foram incluídos valores cobrados a título de PIS e COFINS quando da emissão de notas fiscais de conta de energia elétrica. Distribuidora que entrega a energia adquirida por consumidor livre no âmbito do Ambiente de Contratação Livre é contribuinte que se encontra na condição de substituto tributário por determinação do disposto no art. 425, §1º, item 2, do RICMS/2000. Nesta condição tem a responsabilidade pelo pagamento do imposto com a inclusão de todos os valores e encargos, sem exceção.

Decisões havidas em primeira instância e em Câmara Julgadora devidamente fundamentadas, não se caracterizando as nulidades pleiteadas.

Demanda pela limitação dos juros da Lei 13.918/2009 à Taxa Selic não conhecida, pois tal implicaria em negativa de vigência de lei ordinária válida, vigente e eficaz, não cabendo a este órgão julgador administrativo afastar a aplicação de dispositivo de lei estadual, o teor do disposto no artigo 28 da Lei 13.457/2009. Recurso Especial não conhecido.<sup>43</sup>

Da mesma forma, transcrevemos parte do voto do Relator, senão vejamos.

Com relação às Soluções de Consultas Tributárias formuladas perante a Receita Federal do Brasil, trazidas pela recorrente aos autos, é necessário frisar que as mesmas não tratam do mesmo instituto relativo ao Estado de São Paulo, pois a legislação tributária paulista determina que todos os valores e encargos referentes à circulação de energia elétrica sejam incluídos, sem exceção, na base de cálculo do ICMS.<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> TAXAS. Tribunal de Impostos e. Processo DRT04-151505/2011. Fazenda Pública e Companhia Brasileira de Alumínio. Relatora Rosa Sobral. São Paulo, 04.out.2011. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em 29.04.2016.

<sup>43</sup> TAXAS. Tribunal de Impostos e. Processo DRT05- 4039169-3/2014. Fazenda Pública e Companhia Piratininga de Força e Luz. Relator Oswaldo Faria De Paula Neto. São Paulo, 01.dez.2015. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em 29.04.2016.

<sup>44</sup> TAXAS. Tribunal de Impostos e. Processo DRT05- 4039169-3/2014. Fazenda Pública e Companhia Piratininga de Força e Luz. Relator Oswaldo Faria De Paula Neto. São Paulo, 01.dez.2015.

Verifica-se que novamente a justificativa é, simplesmente, positivista para dar guarida pela inclusão dos encargos, sem qualquer ressalva, na base de cálculo do ICMS.

Trazemos também o posicionamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais na decisão abaixo:

**Ementa: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ENERGIA ELÉTRICA – TUST/TUSD.**

Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, contrariando o disposto no art. 53-A do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO**

**FISCAL – NOTA FISCAL DE ENTRADA – ENERGIA ELÉTRICA.**

Constatado que a Autuada deixou de emitir nota fiscal de entrada relativamente às operações de conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, nos termos do art. 53-A, parágrafo único, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 57 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 219, § 1º e 220, inciso X do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.<sup>45</sup>

Insta citar os argumentos trazidos pelo Relator do voto

[...]

A alegação da Autuada, no sentido de que a conexão e a utilização das linhas de transmissão representam atividades paralelas à operação de fornecimento de energia elétrica, e de que o próprio legislador ordinário determinou que os encargos pagos pela utilização de sistemas de transmissão devem ser cobrados em Nota Fiscal separada e não na mesma Nota Fiscal de aquisição de energia elétrica, partem de um equivocado pressuposto: o de que a separação de parcelas que compõem a base de cálculo da operação atestaria que tais parcelas não seriam parte integrante desta mesma base de cálculo.

O fato de o adquirente efetuar contratos distintos, um para a energia elétrica e outro para a transmissão/conexão, somente ocorre para atender determinação legal que rege o setor elétrico.

---

Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>. Acesso em 29.04.2016.

<sup>45</sup> CONTRIBUINTES. Conselho de. Acórdão 21.985/16/3ª. Fazenda Pública e White Martins Gases Industriais Ltda. Relator Eduardo de Souza Assis. Belo Horizonte, 27.abr.2016. Disponível em: [http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/www/secretaria/conselho\\_contribuintes/acordaos/21985163.pdf](http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/www/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/21985163.pdf). Acesso em 15.05.2016.

O que se tem, na verdade, é o fato de que, por conveniência da legislação do setor elétrico, parcela da base de cálculo das operações de compra de energia elétrica por consumidor livre (substituição tributária) ficou a cargo do destinatário da energia, especialmente a parcela referente ao valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

Além disso, tal parcela referente à complementação do pagamento do imposto, de responsabilidade do destinatário, por força de lei, deve ser integralmente incorporada à base de cálculo da operação.

Isso se dá dessa forma por questão puramente prática: o valor total pago a todas as transmissoras/conectoras pela conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica é consolidado pelo ONS – Operador Nacional do Sistema em uma só pessoa: o adquirente. Assim, fica mais prática a complementação do pagamento do imposto pelo destinatário (uma só pessoa, em oposição aos responsáveis pela transmissão/conexão, que são pessoas diferentes).

Conclui-se, portanto, que a legislação tributária mineira, editada dentro da competência tributária atribuída ao estado, respeitando os ditames da Constituição Federal, da LC nº 87/96, do CTN e dos Convênios ICMS, confirma plenamente o trabalho realizado neste Auto de Infração.<sup>46</sup>

Basicamente, o Relator justifica que o valor relativo a encargos decorre a complementação do valor do pagamento do imposto, devendo ser incorporado na base de cálculo do ICMS. Ademais, denota que no entendimento do Relator a legislação mineira ao determinar a inclusão dos encargos na base de cálculo está em consonância com os ditames da LC nº 87/96 e Magna Carta.

## 6.2 DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

No que tange a jurisprudência judicial denota-se a existência de diversos casos, contudo a grande maioria versa sobre os encargos ao uso do sistema de transmissão/distribuição.

Entretanto, verificamos um caso que abordou também os encargos de conexão. Senão vejamos.

---

<sup>46</sup> CONTRIBUINTES. Conselho de. Acórdão 21.985/16/3ª. Fazenda Pública e White Martins Gases Industriais Ltda. Relator Eduardo de Souza Assis. Belo Horizonte, 27.abr.2016. Disponível em: [http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/www/secretaria/conselho\\_contribuintes/acordaos/21985163.pdf](http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/ExibeDocumento?caminho=/usr/sef/sifweb/www/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/21985163.pdf). Acesso em 15.05.2016.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. TARIFAS COBRADAS PELO USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO E PELOS ENCARGOS DE CONEXÃO. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. PRECEDENTES.

1. A tarifa cobrada pelo uso do sistema de distribuição, bem como a tarifa correspondente aos encargos de conexão não se referem a pagamento decorrente do consumo de energia elétrica, razão pela qual não integram a base de cálculo do ICMS. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.135.984/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 4.3.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.267.162/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 24.8.2012; AgRg no REsp 1.278.024/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 14.2.2013.

2. Agravo regimental não provido.<sup>47</sup>

Vislumbra-se que no entendimento do Relator os encargos de conexão ou uso do sistema de distribuição não estão relacionados ao pagamento relativo ao consumo efetivo da energia elétrica, razão pela qual não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS.

No mesmo sentido, colacionamos o acórdão abaixo:

Ementa: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR FINAL. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 960.476/SC, DJ DE 13/05/2009. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo. (Precedentes: REsp 838542 / MT, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 25/08/2006; EREsp 279491 / SP, 1ª Seção, Rel. para acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 08/05/2006).

2. É cediço em sede doutrinária que, verbis: "Embora as operações de consumo de energia elétrica tenham sido equiparadas a operações mercantis, elas se revestem de algumas especificidades, que não podem ser ignoradas. O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica

<sup>47</sup> JUSTIÇA. Superior Tribunal de. AgRg no REsp 1014552/MG. Estado de Minas Gerais e Companhia Industrial Categueses. Relator Ministro Mauro Campbell. Brasília, 18.mar.2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1014552&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em 15.05.2016

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 bem da 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 de 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. A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é - e nem pode vir a ser - contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato.(...)A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de "responsável" pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o pólo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo)." (Roque Antonio Carrazza in ICMS, 10ªed., Ed. Malheiros, p. 213/215)

3. A regra matriz constitucional estabeleceu como critério material da hipótese de incidência do ICMS sobre energia elétrica o ato de realizar operações envolvendo energia elétrica, salvo o disposto no art. no art. 155, § 2º, X, "b". Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público.

4. Destarte, a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, vale dizer, o preço realmente praticado na operação final, consoante estabelecido no art. 34, § 9º, do ADCT. Nesse diapasão, não há falar em incidência da exação sobre demanda reservada ou contratada junto à concessionária, porquanto faz-se mister a efetiva utilização da energia elétrica, não sendo suficiente a sua mera disponibilização pela distribuidora. (Precedentes: REsp 840285 / MT, 1ª Turma, Rel.Min. José Delgado, DJ 16/10/2006; AgRg no REsp 855929 / SC, 1ªTurma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16/10/2006; REsp 343952 / MG,2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 17/06/2002).5. A Primeira Seção, quando do julgamento do Resp 960479/SC, sujeito ao regime

dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada." (Rel. Ministro Teori Zavascki, DJ DE 13/05/2009)

6. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundado sem idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).7. Decisão mantida por seus fundamentos.8. Agravo Regimental desprovido.<sup>48</sup>

Denota-se no acórdão acima, que aludido tema foi decidido sob o rito dos recursos repetitivos pelo STJ e segundo o voto do Relator, Ministro Luiz Fux, o entendimento da corte é claro e pacificado que o fato gerador é o efetivo consumo da energia elétrica, bem como a base de cálculo será composta pelo valor da operação que decorra da colocação em favor da energia elétrica.

---

<sup>48</sup> JUSTIÇA. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1.235.384/MG. Estado de Minas Gerais e Minas Geraes Siderurgia. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 03.ago.2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=1.235.384&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em 15.05.2016

## 7. CONCLUSÃO

Pois bem. Em virtude de todos os argumentos trazidos e analisados no presente estudo, acredito que não restam dúvidas que estamos diante de um alargamento de base de cálculo ilegal.

Isto porque, ao analisar a natureza jurídica dos encargos incidentes sobre a tarifa de energia elétrica, verifica-se, por exemplo, que PROINFA, encargo setorial que visa fomentar a participação de fontes alternativas renováveis de energia elétrica não tem qualquer relação com a energia elétrica que é consumida pelo contribuinte. Referido entendimento é perfeitamente aplicável aos demais encargos, sejam eles do uso de transmissão, conexão ou setorial

Em outras palavras, nenhum dos encargos analisados é capaz de se enquadrar no conceito de mercadoria, nenhum deles estará sujeito a mercancia ou a circulação, com respectiva troca de propriedade, razão pela qual a inclusão destes valores na base de cálculo do ICMS é uma afronta aos princípios basilares do Direito Tributário.

Neste ponto, vale frisar que, como muito bem elucidado pela doutrina aqui apresentada e pelos votos contidos nos precedentes da jurisprudência judicial, a Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/96 não abrem espaço para dúvidas que nas operações de energia elétrica o ICMS deve ser calculado com base no valor da operação, ou seja, o valor referente ao efetivo consumo da energia elétrica.

Foi verificado que compete a Lei Complementar versar sobre fatos geradores e bases de cálculos, principalmente para limitar o poder de tributar do fisco, ou seja, podemos concluir que quando a lei complementar exprime como calcular a base de cálculo do ICMS, não compete ao legislador estadual dispor de forma distinta, sob pena de infringir uma garantia Constitucional.

Em razão disso, não podemos deixar de registrar uma crítica aos Estados que acabam elencando em suas respectivas legislações a obrigatoriedade de inclusão

de aludidos encargos na base de cálculo, postura esta, totalmente incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, é uma pena que os regimentos internos dos tribunais administrativos (TIT, Conselho de Contribuintes, CARF) não permitam que seja declarada inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas locais. Frisamos que é uma pena, tendo em vista que aludidos órgãos possuem uma maior expertise para análise técnica de casos tributários se comparado com a grande maioria dos juízes togados.

Entretanto, limitações como a destacada acima, inviabilizam discussões mais aprofundadas sobre os temas tributários, transferindo as discussões para o judiciário, que está assoberbado, bem como acarretando altos custos aos contribuintes e a máquina estatal para a manutenção das discussões no judiciário.

Outro ponto que merece destaque é que, ainda que a tarifa elétrica no Brasil seja uma das mais caras do mundo, ao analisar a jurisprudência administrativa e judicial não encontramos muitos casos em que se discute a ilegalidade da exigência da inclusão dos encargos incidentes na tarifa de energia elétrica na base de cálculo do ICMS.

Isto é, verifica-se que os contribuintes, principalmente os grandes consumidores de energia elétrica, como as indústrias, por exemplo, preferem incluir os encargos na base de cálculo do ICMS ao judicializar a discussão quanto a sua legalidade.

Tal postura deve-se ao fato dos grandes contribuintes terem receio de eventuais represarias por parte dos Estados, tais como a cassação ou o indeferimento de um regime especial ou benefício fiscal imprescindível para a sua operação ou, até mesmo, não deferir a concessão de uma licença de funcionamento.

Ademais, sempre é bom lembrar que em razão da não cumulatividade do ICMS, os valores pagos na entrada da energia elétrica, à título ICMS, ensejam o

crédito do imposto para dedução do imposto devido na saída, razão pela qual isso não impactará o custo de produção dos contribuintes.

Todavia, isso será repassado ao consumidor final, acarretando um maior custo aos produtos, inclusive reduzindo o consumo, e fazendo com que a produção nacional não seja tão competitiva frente às mercadorias advindas de outros países.

Tais fatores acabam inibindo que os contribuintes busquem discutir a ilegalidade aqui demonstrada, acarretando assim grandes prejuízos a economia do país como um todo.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

BATTILANA, Leonardo Augusto Bellorio. Tribunais Reconhecem a não Incidência de ICMS Sobre Encargos de Energia Elétrica. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-nov-22/tribunais-reconhecem-nao-incidencia-icms-encargos-energia-eletrica> Acesso em 12.12.2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2013.

BENTO, Julio Cesar de Alencar. Redução da base de cálculo do ICMS sobre contas de energia elétrica. 2015. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI219700,81042-Reducao+da+base+de+calculo+do+ICMS+sobre+contas+de+energia+eletrica> Acesso em 04.01.2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARNEIRO, Daniel Araujo. Tributos e encargos do setor elétrico brasileiro: A incidência tributária nos contratos de comercialização de energia elétrica. 2ª ed., Curitiba: Juruá Editora, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed., São Paulo: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

CORREA, Marcelo de Mello. Ponderações Sobre a Dinâmica do ICMS no Comércio de Energia Elétrica no Brasil. Julho – setembro 2001. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47579/44935>. Acesso em 12.12.2015.

DINIZ, Pedro. ICMS de São Paulo Comentado. 3ª ed., São Paulo: Ferreira, 2012.

ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição / Agência Nacional de Energia Elétrica. - Brasília: ANEEL, 2005. Disponível em <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno5capa.pdf>. Acesso em 14.02.2016

ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Compensação financeira pela utilização de recursos hídricos para geração de energia elétrica / Agência Nacional de Energia Elétrica. - Brasília: ANEEL, 2005. Disponível em <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno2capa.pdf>. Acesso em 12.03.2016

ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Sub módulo 3.4 Encargos Setoriais. Disponível em [http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4\\_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf). Acesso em 19/04/2016

ELÉTRICO, Operador Nacional do sistema. Disponível em [http://www.ons.org.br/institucional\\_linguas/relacionamentos.aspx](http://www.ons.org.br/institucional_linguas/relacionamentos.aspx). Acesso em 19/04/2016.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. ICMS e os Encargos Decorrentes de Contratos de Conexão e de Transmissão de Energia Elétrica – Convênio icms nº 117/2004. 2004. Disponível em <http://www.advocacialunardelli.com.br/material/arquivos/artigos/ICMS.Contratos%20de%20Conexao%20e%20de%20Uso%20de%20Sistema%20de%20Transmissao.Energia%20Eletrica.pgl.05.2006.pdf>. Acesso em 12.12.2015

MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais. 1ª ed., São Paulo. Quartier Latin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2ª ed., São Paulo. Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Comentários a Legislação Nacional. 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS: o Montante de Crédito Compensáveis. In: ICMS: Problemas Jurídicos, Coord. Valdir O. Rocha, São Paulo: Dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10ª ed., São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, Jose Eduardo Soares de. ICMS TEORIA E PRÁTICA. 9ª ed., São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, Fabio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. ICMS – Questões Fundamentais. 1ª ed., São Paulo: MP Editora, 2007.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica - Tust e TUSD. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo. v. 237, p. 61, jun. 15.

MIRANDA, José Benedito. Energia elétrica - Operações interestaduais - Incidência do ICMS. 2015. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/6sjj/energia-eletrica-operacoes-interestaduais-incidencia-do-icms-jose-benedito-miranda>. Acesso em 12.12.2015.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13 ed, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SALIBA, Luciana Goulart F; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de energia elétrica. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo. v. 122, p. 50-66, nov. 2005.

REZEK, Francisco. ICMS Conceito de Mercadoria, Mesa de debates sobre tributos federais. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 67, p. 97.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2012.

VEJA, Revista. Firjan – Quanto custa a energia elétrica para a indústria no Brasil? Disponível em <http://veja.abril.com.br/blog/impavido-colosso/brasil-piora-em-ranking-e-passa-a-ser-o-6-com-a-energia-mais-cara-do-mundo/>. Acesso em 20.01.2016.

VILLEN NETO, Horácio. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica. Revista de Estudos Tributários. São Paulo. v. 32/41, jul/ago/03.

WALTENBERG, David A. M. O Direito da Energia e a ANEE. In: Direito Administrativo Econômico, Carlos Ari Sundfeld, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.