4.ª REUNIÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DA ABCE REALIZADA EM RECIFE/CHESF NOS DIAS 25 E 26 DE NOVEMBRO DE 2004

PAINEL IV – TRIBUTÁRIO: ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA E OS EFEITOS PERANTE OS CONTRIBUINTES DE FATO E DE DIREITO. Dia 26.11.04 – Sexta-feira – (08:30:00 hs às 10:15)

Expositor: Delvani Alves Leme – Consultor Jurídico/COPEL

Presidente de mesa: Antonio Lázaro da Silva – Consultor Jurídico

1. Base de Cálculo por Dentro
2. Imunidade pleiteada pelos Municípios
3. Não incidência - órgãos da administração direta (Convênios ICMS 107/95 e 44/96);
4. Diferimento consumidor rural – Classificação ANEEL e SEFA/Estados (Convênio CONFAZ);
5. Demanda de reserva;
6. Baixa Renda (Programas Federais) – Convênio 78 e 79/2004;
7. TUSD – Incidência do ICMS ou não;
8. Operação interestadual (consumidor livre);
9. Contratos ***Turn key*** e a compensação do ICMS dos equipamentos;
10. Da seletividade do ICMS na Energia Elétrica.

De Curitiba – PR, para Recife-PE, em 23 de novembro de 2004

Delvani Alves Leme
Consultor Jurídico - COPEL

1. BASE DE CÁLCULO POR DENTRO

Este sistema nasceu com o antigo ICM, introduzido com o Decreto-Lei n.º 408/68 regra repetida até hoje[1], ou seja, o montante do imposto integra a própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque em nota fiscal mera indicação para fins de controle.

Assim, esta sistemática vem sendo adotada por todos os Estados da Federação desde o ano de 1968, portanto, há mais de 30 (trinta) anos é aplicada, não só às Concessionárias de Energia Elétrica, mas a todos os demais contribuintes deste imposto, independentemente da operação que realizem. Desta forma, estão sujeitos à aplicação desta sistemática desde um distribuidor de doces até um revendedor autorizado de veículos automotores.

O cálculo do imposto sobre o próprio imposto, também denominado de cobrança do imposto "por dentro", que na prática faz com que o valor final do ICMS destacado na fatura de energia elétrica seja superior à alíquota fixada pela lei para o próprio imposto, fato que tem causado indignação dos consumidores e muitos questionamentos judiciais envolvendo as Concessionárias.

Assim, se numa operação dentro do próprio Estado quando a alíquota do ICMS sobre a energia elétrica for de 18%, temos que o preço de mercadoria adquirida por exemplo R$ 100,00, teremos R$ 82,00 de valor da mercadoria e R$ 18,00 do tributo ICMS. Desta forma, apesar da alíquota nominal ser de 18% o seu peso sobre a mercadoria acaba ficando em 21,95%, ou seja: R$ 18,00 divididos por R$ 82,00. Ainda como exemplo, utilizando o mesmo raciocínio, temos que se a alíquota for de 25%, na prática o seu peso sobre a mercadoria acaba resultado em 33,33%, se a alíquota for de 27%, resulta em 36,98% e se a alíquota nominal for 30%, como é o caso de Minas Gerais o peso desse tributo na fatura de energia elétrica significa 42,85%.

Diante desta realidade, eminentes tributaristas[2] têm insurgido contra essa sistemática definidora de base de cálculo, por entender equivocada a forma de cálculo do ICMS

[1] *Art. 2.º, § 7.º do Decreto-Lei n.º 406/68, Art. 14 do Convênio n.º 66/68 e Art. 13, § 1.º da Lei Complementar n.º 87/96*

agregado às tarifas de energia elétrica e têm alegado sua inconstitucionalidade, por entenderem que implica em majoração indireta da alíquota incidente sobre as operações e, por via de conseqüência, do tributo devido.

Entretanto, a integração do valor de um imposto na base de cálculo de outro, inclusive, é hipótese corrente na legislação fiscal. Os exemplos que autorizam a incidência econômica de tributo sobre tributo são vários.

O IPI, o imposto sobre importação integra a base de cálculo do ICMS nas hipóteses do artigo 2º , IV e parágrafo 5º, inciso I, do Decreto Lei nº 406 ; o ICMS integra a base de cálculo do PIS (Súmula nº 258 TFR e nº 68 STJ), o ICMS integra a base de cálculo da Contribuição ao Finsocial e do Cofins (AC nº 91.04.18.746-6-PR , TRF da 4a Região , relator o Juiz Ari Pargendler, in DJU 17.6.1992, etc.

A juridicidade da conduta é determinada pela forma jurídica e não em função da realidade econômica. Portanto, existindo previsão legal, como de fato existe, tem cabimento o cálculo do ICMS com utilização dessa base imponível.

Esse critério de composição da base de cálculo do imposto "por dentro" pode ser antipático, mas juridicamente possível, válido e eficaz, porque a Constituição Federal não proíbe que o valor de imposto integre sua base de cálculo. É nesse sentido que os Tribunais Superiores vêm decidindo.

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS CONCESSIONÁRIAS

O que se constata é que as Concessionárias lançam o ICMS na Nota Fiscal Fatura de Fornecimento de Energia Elétrica em consonância com o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, combinado com a legislação estadual, ou seja: ***" o montante do***

[2] *Prof.Roque Carraza, Prof. Hugo de Brito Machado..*

imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. "

Como sabemos, o ICMS é imposto da competência privativa do Estado Membro da Federação que incide sobre as operações relativas à energia elétrica (Artigos 155, II; 155, § 3º, C.F; 34, *ƒ* 9º, ADCT); logo, o Estado Membro da Federação institui esse imposto estadual por intermédio de lei ordinária e o fato imponível desse imposto ocorre ***"na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte ..."*** (regra que se repete nas legislações dos Estados).

O Contribuinte do ICMS, em regra, conforme se verifica na legislação dos Estados Membros da Federação ***"...é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ..."***; portanto, em se tratando de operação relativa à energia elétrica (mercadoria), o contribuinte do ICMS é a Concessionária.

Os sujeitos integrantes da relação jurídico-tributária, então, são o Estado Membro da Federação e a Concessionária.

O sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado porque titular da competência tributária. Ele é quem exige o tributo. Exercita o poder tributário. O sujeito passivo da obrigação tributária é a Concessionária, porque a contribuinte do ICMS que a lei declara obrigada ao seu pagamento.

Assim os Consumidores não integram relação alguma. Não são titulares passivos do interesse em conflito. Não participam como sujeito da obrigação tributária, quer como titular de competência, quer como sujeito dotado de capacidade tributária, isto é, pessoa em favor de quem a lei cria ou institui um tributo.

O Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná tem reconhecido a ilegitimidade passiva da COPEL, para figurar no pólo passivo de relação processual onde se discute tributo ICMS, exatamente porque o ICMS não é tributado pela COPEL, mas sim pelo Estado do Paraná.

Processo: 039877600 - Origem: CAMBARA - VARA UNICA - Número do Acórdão: 944 - Decisão: Unânime - Órgão Julgador: 6a. CAMARA CIVEL - Relator: CLOTARIO PORTUGAL NETO Data de Julgamento: Julg: 05/06/1996

Decisao: Acordam os Desembargadores integrantes da Sexta Camara Civel do Tribunal de Justica do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, confirmando-se a respeitável sentenca recorrida. Ementa: açao de cobrança. repasse de ICMS relação juridico-tributária. Intervenção Ministerial artigo 42, inciso iii, do C.P.C. COPEL. contribuinte de direito. ilegitimidade passiva. extinção do processo sem julgamento de mérito. recurso desprovido. da mesma forma em que se reconhece o direito do contribuinte indireto de procurar eximir-se da cobrança tributária, reafirma-se a ilegitimidade da companhia de energia elétrica, contribuinte direto, de figurar no polo passivo da relação processual, posto que "o ICMS não e tributado pela COPEL, mas sim pelo estado do Paraná".

Assim, a atitude dos Consumidores em ajuizar medidas judiciais[3] contra a Concessionária que fornece a energia elétrica, discordando da sistemática de base de cálculo do ICMS (por dentro) não tem pertinência, pois na condição de consumidores, são simplesmente adquirentes de mercadoria (energia elétrica), sem qualquer relação com o fato gerador[4] do tributo; portanto, as Concessionárias não têm legitimidade passiva para responder a ação e, por isso, os Tribunais vêm reconhecendo a ilegitimidade passiva das Concessionárias nos termos do artigo 267, inciso VI, do CPC e no mérito julgando improcedente a ação considerando os precedentes Judiciais já noticiados.

---

[3] A jurisprudência tem reconhecido esta situação, entendendo que o consumidor final tem legitimidade para pleitear a restituição do ICMS-energia elétrica. Neste sentido, REsp. n.º 24.772-SP, Relator Min. Américo Luz, Segunda Turma, unânime, DJ 28.11.94, p. 32.602; EDcl. no REsp. n.º 209.485-SP, Relatora Min. Eliana Calmon, j. 15.5.03; Apelação Cível n.º 136.171-5/5-SP, do Tribunal de Justiça de São Paulo, Rel. Des. Caetano Lagrasta, j. 19.11.03

[4] Código Tributário Nacional – "Art. 121 (omissis) – Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

DOS PRECEDENTES JUDICIAIS

Sobre o assunto o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo tem entendimento de que é constitucional a cobrança do ICMS "por dentro".

No julgamento dos Embargos Infringentes nº 204.892-2/6-01, da Comarca de Campinas, CPFL vs Narciso Antunes de Aguiar e relator o Desembargador Ruy Camilo, decidiu que:

> ***"... a principal característica do tributo em tela (ICMS) consiste na integração do mesmo no preço do produto, de modo que o consumidor suporte a carga tributária ao pagar o preço final. Dispõe o artigo 33 da Lei nº 6.374/89 que " o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. "*** (Acórdão da 15a Câmara Civil, proferido por maioria em 30.11.1993).

No julgamento dos Embargos Infringentes nº 175.374-2/8-01, da Comarca de Piracicaba, Carmignani S.A Indústria e Comércio de Bebidas vs CPFL e relator o Desembargador Cuba dos Santos, o Tribunal de Justiça manteve o mesmo entendimento (acórdão da 18a Câmara Civil, proferido por maioria em 12 de abril de 1993).

Na Apelação Cível nº 274.947.2/3-00, da Comarca de São Paulo, o Tribunal de Justiça de São Paulo, por intermédio da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal manifestou entendimento no sentido de que é constitucional a cobrança do ICMS "por dentro".

No julgamento desse recurso o Desembargador José Santana, em seu voto, assim manifestou:

> ***"a propósito do indigitado sistema de cálculo "por dentro", adotado pela lei em discussão, na Apelação Cível n. 198.686-2, o Procurador de Justiça, Dr. GILBERTO RAMOS DE OLIVEIRA, lembrando o regime francês, mostrou que a cobrança do imposto "por dentro" foi adotada em outros países, como no Brasil, por opção política do legislador, comportando***

aplicação enquanto não revogado o sistema adotado pela legislação complementar. E concluiu, dizendo 'a solução dada pelo legislador infraconstitucional, de incluir o imposto em sua base de cálculo, não extravasa os limites que lhe foram constitucionalmente traçados, em nada interferindo na estrutura do tributo estabelecida pela Lei Fundamental'.

Cumpre lembrar, finalmente, que a própria Constituição admite a tributação de 'imposto sobre imposto', no que se refere ao ICMS. Atente-se para o disposto no art. 155, § 2º, inciso XI, que prevê, ressalvada a exceção de cálculo do ICMS. Portanto, forçoso concluir que o ordenamento constitucional, em matéria tributária, admite a incidência de 'imposto sobre o imposto'.

Em suma, não obstante as brilhantes razões do apelante – e sem pretender questionar a justeza do critério legal impugnado – tal critério é legal e constitucional, motivo porque impunha-se, realmente, o decreto de improcedência da ação.

Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso."

Na Apelação Cível nº 37.432-2/188, do Tribunal de Justiça de Goiás, que teve como Relator o Desembargador Jamil Pereira de Macedo, também manifestou entendimento no sentido de que é constitucional a cobrança do ICMS "por dentro", conforme ementa a seguir transcrita:

"EMENTA: CONSIGNATÓRIA. CONSUMO DE ENERGIA. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. OFERTA A MENOR. RECUSA JUSTA. IMPROCEDÊNCIA.

I. Na cobrança do ICMS sobre o fornecimento de energia o imposto integra a base de cálculo, nos termos dos arts. 24, I, §§ 1º e 2º e 155, "I", "b", da Constituição Federal e 34, § 8º, das Disposições Transitórias e autorização expressa no Convênio 66/88 e art. 15 da Lei Estadual 10.720/88.

> ***2. Impõe-se a improcedência da consignatória de pagamento quando o usuário oferece em quitação do débito constante do talão apenas a tarifa de consumo sem a inclusão do ICMS, ofertou valor aquém do devido, tornando justa recusa (fls. 219).***

Aliás, quanto ao v. Acórdão acima citado, em despacho proferido no RE nº 223.450-6, pelo Ministro Maurício Correia do E. Supremo Tribunal Federal, tem-se que: ***" (...) Todavia, o recurso não tem condições de êxito, pois o tema constitucional suscitado não foi ventilado no aresto recorrido, nem se lhe opôs embargos de declaração para sanar eventual omissão. Incidem, por isso, as Súmulas 282 e 356 desta Corte."*** (DJ, Seção 1, pág. 48, nº 48-E, de 12/03/98).

Por final, trazemos à colação decisão do E. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que também entende como constitucional a cobrança do ICMS "por dentro".

No julgamento da Apelação Cível nº 20.253-7, da Comarca de Foz do Iguaçu/3ª Vara Cível, em que foi Apelante PRESCINOTTI E CIA LTDA e Apelado COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL e relator o Desembargador CARLOS RAITANI, acordaram os Desembargadores integrantes da Segunda Câmara Cível, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de Apelação. Decidiu-se que:

> ***"Mandado de Segurança - ICMS - Lei Estadual 8.933/89, artigo 17 - Arqüição de inconstitucionalidade do dispositivo, sob alegação de instituir bitributação - Segurança denegada - Recurso Improvido.***
> ***O citado artigo 17 institui o mecanismo de fixação da alíquota do ICMS, que é calculado "por dentro" - o montante do imposto é embutido no preço do produto - não há cobrança abusiva, bitributação ou majoração do imposto não decretada por lei."*** (Acórdão nº 10246 - 2ª CIV TJ/PR)

Por se tratar de caso semelhante ao ora tratado transcrevemos, do v. Acórdão acima citado, o seguinte:

> ***"II - A controvérsia gira em torno da sistemática de cálculo do ICMS, cuja cobrança está disciplinada pela Lei Estadual 8.933/89 que dispõe no artigo 17:***
> ***'o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.'***
> ***O cálculo do imposto incidente sobre o fornecimento de energia elétrica é efetuado com base nesta regra que, aliás, é válida para todas as operações que constituam fato gerador do imposto em questão.***
> ***Ressalte-se que o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, daí dizer-se que é cauculado (sic) "por dentro". E o preço final do produto a ele sujeito já incorpora o valor do imposto.***
> ***Não há reparos a fazer no procedimento adotado pela COPEL, já que não está havendo qualquer cobrança de sobre-imposto."*** (os grifos não constam do original - Acórdão 10246-2ª CIV)

De qualquer modo, considerando a legislação aplicável e sua reconhecida constitucionalidade pelo Egrégio Supremo Tribunal de Federal e demais Tribunais, a tese que é defendida por Consumidores, não tem chance de prosperar, especialmente quando se tem às carradas decisões da Corte Maior reconhecendo que o ICMS é um imposto por dentro constituindo assim base de cálculo para o próprio imposto, conforme constatado com as decisões da Corte Maior: AI n.º 328706 AgR/SP, RE n.º 209393, AI n.º 195323, RE n.º 170412; RE n.º 212209 e RE n.º 219686.

2. IMUNIDADE PLEITEADA PELOS MUNICÍPIOS

Em que pese a jurisprudência majoritária ser contrária à tese da imunidade de ICMS no fornecimento de energia elétrica aos Municípios, especialmente no Estado do Paraná, vem sendo crescente a interposição de medidas judiciais visando a defesa a tese da imunidade constitucional de que trata o Art.150, inciso VI "a", redigido nos termos seguintes: ***"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,***

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios ... VI – instituir imposto sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;"

De fato, feito proposto por esses Municípios, ***"reveste-se de simplicidade.",*** conforme já expressou o Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná, no Acórdão n.º 103 – III Grupo de Câmaras Cíveis – MS 44.739-4, uma vez que esse Tribunal, bem como os Tribunais Superiores mantém o entendimento reiterado no sentido que o ICMS exigido nas contas de energia elétrica dos Municípios não configura afronta ao princípio constitucional da imunidade recíproca.

Os precedentes jurisprudenciais têm demonstrado que essas ações não têm frutificado. Primeiro porque em preliminares se discute a falta de legitimidade ativa do Município, bem como em relação à Concessionária falta de legitimidade passiva, vez que o ICMS, imposto da competência privativa do Estado Membro da Federação tem como fato gerador a operação jurídico mercantil com mercadoria, conforme disposto no art. 155, inciso II da Constituição Federal. Como tributo, ele também incide sobre energia elétrica, a partir da Constituição Federal de 1988 (art. 155, § 3º, C.F.).

O Município não é o sujeito passivo da obrigação tributária. Não é contribuinte, não está obrigado ao pagamento do tributo nem tem qualquer relação jurídica com o seu fato gerador. Contribuinte, para os efeitos da lei tributária, é a Concessionária.

A pessoa que a lei declara contribuinte pode não ser aquela que efetivamente paga o valor do tributo. Nessa hipótese ocorre transferência do encargo fiscal, a chamada repercussão econômica do tributo. O "quantum" tributário, devido por um, pelo contribuinte de direito, mas assumido ou suportado por outro, pelo contribuinte de fato.

Quando o contribuinte de direito e o contribuinte de fato se confundem, o imposto é direto.

Quando o contribuinte de direito não se confunde com o contribuinte de fato, o imposto é chamado indireto.

Assim, o ICMS é imposto indireto.

A pessoa que a lei declara contribuinte é a que efetivamente suporta o encargo fiscal. Contribuinte de direito, no caso do ICMS incidente sobre energia elétrica é a Concessionária, nos termos da legislação Estadual. Contribuinte de fato, o adquirente da mercadoria. Pode ser o Município ou qualquer consumidor final de energia elétrica.

Só que, para os efeitos da lei tributária, interessa exclusivamente o contribuinte de direito. Ele, o titular da obrigação de pagar o imposto, o Contribuinte.

O consumidor final, contribuinte de fato, não integra a relação jurídico tributária. Não é titular de coisa alguma. A disposição constante da regra jurídica prevalece sobre a realidade econô mica.

Esse é o entendimento da jurisprudência predominante do Egrégio Supremo Tribunal Federal. No julgamento do RE 68.924, a 2ª Turma decidiu que:

> ***"A imunidade fiscal recíproca. Não tem aplicação, na cobrança do imposto sobre produtos industrializados. O contribuinte de iure é o industrial ou produtor. Não é possível opor a realidade econômica à forma jurídica. Para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida em lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca. (in RDA 105/114).***

O relator Ministro Bilac Pinto, no voto, asseverou:

> ***"...O Tribunal Pleno decidiu que a imunidade fiscal recíproca não tem aplicação na cobrança do imposto sobre produtos industrializados, por isso que o contribuinte de iure é o industrial ou produtor. Nas decisões anteriores havia predominado o ponto de vista de que a realidade***

> ***econômica poderia ser oposta à forma jurídica, para o fim de identificar o contribuinte de fato, embora estranho à relação tributária, e, em conseqüência, excluir a obrigação fiscal se se tratasse de pessoa jurídica de direito público, compreendida na regra da imunidade recíproca.***
> ***Nos acórdãos recentes ficou assentada tese contrária, isto é, que não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica e que a relação tributária se estabelece unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei.***
> ***De acordo com a nova interpretação a figura do contribuinte de fato passou a ser considerada estranha à relação jurídico tributária, não podendo nela intervir, a qualquer título, para alegar que tem a seu favor a imunidade recíproca.***
> ***São esses os fundamentos que me levam a dar provimento ao recurso, para o fim de cassar a segurança".*** (in RDA 105/115).

O sujeito ativo da obrigação tributária é o respectivo Estado Membro da Federação, porque titular da competência tributária. Ele é quem exige ou impõe o tributo. Exercita o poder tributário. O sujeito passivo da obrigação tributária é a Concessionária porque é a contribuinte do ICMS que a lei declara obrigada ao seu pagamento.

A inclusão do ICMS na conta de luz cobrada pelas Concessionárias, enquanto contribuinte, dos consumidores de energia elétrica, portanto, não constitui cobrança ilegal . Trata-se de ato jurídico decorrente de consumação do fato gerador do ICMS, conforme previsto na legislação dos Estados Membros da Federação.

Operação jurídico mercantil com energia elétrica, negócio comum de direito privado, venda que importa em circulação de mercadoria sujeita à incidência do imposto, destacado na nota fiscal.

A venda de energia elétrica feita pela Concessionária é operação igual, aliás, a qualquer negócio sujeito à incidência do ICMS, feito por comerciantes contribuintes do imposto com consumidores.

É idêntico a qualquer venda de mercadoria. Como, por exemplo, a de um automóvel, feita pela concessionária de veículos ao consumidor. O revendedor vende o veículo ao seu cliente, inclui o ICMS na nota fiscal e oportunamente recolhe o imposto como contribuinte. É simplesmente o adquirente da mercadoria e não figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Portanto, não existe razão jurídica alguma para que os Municípios possam ajuizar ações contra as Concessionárias para pedir o reconhecimento do direito de não pagar o ICMS e/ou de reaver quaisquer valores desse tributo que fora considerado nas suas faturas de energia elétrica.

A Concessionária simplesmente é a contribuinte. É a devedora do tributo. É ela que deve recolher o ICMS devido pela venda de energia elétrica porque realizou o fato gerador do tributo. Os consumidores de energia elétrica, como é o caso dos Municípios, são adquirentes da mercadoria (energia elétrica) e não figuram na relação jurídico-tributária.

Desta forma, as Concessionárias não tem legitimidade passiva para responder a ação e por isso, em relação a elas, tem ocorrido a extinção do processo sem julgamento do mérito, nos termos do artigo 267, incisos, IV e VI, do CPC, conforme vem reiterando o Poder Judiciário.

Quanto ao mérito da questão tem-se que a imunidade constitucional do art. 150, inciso VI "a", não se estende ao ICMS incidente nas contas de energia, porque não se trata de serviço vinculado à sua finalidade, como impõe o § 2º, faltando a especificidade, como requisito indispensável ao privilégio constitucional, não assiste razão ao Município.

A respeito da imunidade recípocra, estebelece o art. 150 da Constituição Federal, que:

> "**Art. 150** - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> "....
> **VI** - instituir impostos sobre:
> **a)** patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> **b)** templos de qualquer culto;
> .....
> **§ 1º -** .....
> **§ 2º -** A vedação do **inciso VI, *a***, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Assim, diante do texto Constitucional não paira qualquer dúvida a respeito da exigência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica aos Municípios. Pode-se falar em imunidade recíproca ou em violação do sistema federativo nesse caso ? Evidentemente que não, conforme vêm reiterando nossos Tribunais.

A imunidade tributária do artigo 150, VI, "a" não alcança a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município ou as autarquias na condição de contribuinte de fato de imposto-indireto.

A) <u>Precedentes do Egrégio Supremo Tribunal Federal</u>

Esse, o entendimento da jurisprudência predominante do Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF:

> ***"<u>EMENTA</u> – IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. Não tem aplicação na cobrança do imposto sobre produto industrializado. O contribuinte <u>de iure</u> é o industrial ou o produtor. Não é possível opor <u>à forma jurídica</u> a <u>realidade econômica</u> para excluir uma obrigação fiscal precisamente***

> ***definida na lei. O <u>contribuinte de fato</u> é estranho à relação tributária e não pode alegar a seu favor, a imunidade tributária"***
>
> ***Não se pode opor à <u>forma jurídica</u> a <u>realidade econômica</u> o que a relação tributária se estabelece unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei. De acordo com a nova interpretação, afigura do <u>contribuinte de fato</u> passa a ser estranho à relação jurídica tributária, não podendo nela intervir, a qualquer título, para alegar que tem a seu favor a imunidade recíproca".(RE n.º 68.741).***

O voto do Ministro Bilac Pinto , elucidativo:

> ***"Nos acórdãos recentes ficou assentada a tese contrária, isto é que não se pode opor a forma jurídica a realidade econômica e que a relação tributária se estabelece unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. De acordo com a nova interpretação, a figura do contribuinte de fato passou a ser considerada estranha a relação jurídica tributária, não podendo nela intervir, a qualquer título, para alegar que tem a seu favor a imunidade recíproca. Nego provimento ao recurso". (RE n.º 68741)***

No julgamento do RE n.º 71657-SP o Egrégio Supremo Tribunal Federal também decidiu:

> ***"<u>EMENTA</u> - <u>Imunidade tributária</u>. O fato da mercadoria haver sido vendida a União, Estado, Município ou Autarquia, não exime essas entidades de direito público dos efeitos da tributação, porquanto as mesmas são estranhas a relação tributária. Precedentes. Recurso extraordinário provido." (RE n.º 71.657)***

O voto do Ministro relator Amaral Santos foi enfático:

> ***"...assentado ficou que se a lei menciona como contribuinte do imposto de consumo o vendedor da mercadoria, não enseja a imunidade tributária referida pelo artigo 31, inciso V, da Constituição de 1946 e artigo 20, inciso III, "a", da Constituição de 67 o fato da mercadoria haver sido vendida a União, Estado, Município ou autarquia. A mesma solução foi dada no RE 68.888 (RTJ 55/711, relatado pelo Eminente Ministro Thompson Flores). O que se decidiu nesses casos, formando jurisprudência, é que da tributação não se exime nem mesmo a União, o Estado, o Município ou a Autarquia, porque estes não atuam na relação tributária. Nessas condições, conheço do recurso e lhe dou provimento, com ressalva do meu ponto de vista".***

No Acórdão proferido no RE n.º 281.433-4/SP, Relator Min. MOREIRA ALVES, de 06.11.2001, o Egrégio Supremo Tribunal reitera seu entendimento quanto a aplicabilidade da imunidade recíproca do art. 150, VI, "a", da Constituição. Vejamos:

> ***EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade.***
> ***- Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades.***
> ***Recurso extraordinário não conhecido."***

Assim, desde a Constituição Federal anterior o Supremo Tribunal Federal já afirmava com a **Súmula 591** que ***"A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados."***

Os acórdãos somam-se às carradas: RE 68.924-SP, Bilac, RTJ 55/580; ERE 69.116-SP, Bilac, RTJ 58/110; ERE 68.215-SP, Thompson, RTJ 57/244; RE 78.623-SP, Neder, RTJ 76/806; ERE 67.290-RJ, Eloy da Rocha, RTJ 58/403; RE 67.814-SP, Neder, RTJ 59/774; RE 76.826-RJ, Xavier, RTJ 73/467, RE 68.802-SP, FalcÆo, RTJ 59/216.

No julgamento do RE n.º 113.149-SP, relator o Ministro Moreira Alves, (acórdão anexo) o plenário, julgando caso de isenção fiscal instituída pelos Convênios nºs 9/75, 11/81 e 24/82, decidiu que para o Direito Tributário só interessa a pessoa do contribuinte de direito, pois ele , quem tem relação direta e imediata com o fato gerador do tributo. O contribuinte de fato não mantém relação jurídico tributária alguma com quem quer que seja.

Portanto, a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal continua prestigiando esse entendimento, ou seja, a imunidade recíproca não alcança as pessoas políticas e autarquias quando compram de comerciantes e industriais contribuintes do imposto nem os beneficia quando eles vendem para as pessoas imunes.

B) Precedentes do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ

O S.T.J. já decidiu que ***" ... A imposição do princípio da inunidade tributária entre pessoas jurídicas de direito público não alcança o ICMS exigido do município por empresa concessionária de serviço de telefonia ou de fornecimento de energia elétrica. ..."***, conforme decidido por unanimidade de votos dos Srs. Ministros da **Primeira Turma**, no Recurso em Mandado de Segurança n.º 6827/PR, cujo relator foi o Min. José Delgado.

A **Segunda Turma**, desse Egrégio Tribunal, também tem o entendimento de que o princípio da imunidade tributária entre pessoas jurídicas de direito publico não alcança o ICMS exigido do Município pela empresa de fornecimento de energia elétrica, conforme o julgamento proferido no ROMS 7040/PR; Recurso Ordinário em Mandado de Segurança (1996/0024223-2) Fonte DJ data:09/03/1998, pg:00060, cujo relator foi o Min. Peçanha Martins:

"EMENTA

RECURSO ORDINARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTARIO. ICMS. ILEGITIMIDADE DAS PARTES. IMUNIDADE TRIBUTARIA. INEXISTENCIA.

PRECEDENTES.

1. não sendo contribuinte do ICMS, o Município não tem legitimidade passiva para, buscando eximir-se desse tributo, acionar o Secretario da Fazenda Estadual que, a seu turno, é parte ilegítima para figurar no polo passivo da ação.

2. o princípio da imunidade tributaria entre pessoas jurídicas de direito publico não alcança o ICMS exigido do Município por concessionárias dos serviços de telefonia e fornecimento de energia elétrica.

3. recurso ordinário improvido.

C) Precedentes do Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná

Também o Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná, tem inúmeros julgados a respeito da matéria. Transcrevemos apenas duas Ementas e anexamos cópias das demais decisões que aqui apontamos:

"Órgão Julgador: III GRUPO DE CAMARAS CIVEIS
Relator CLOTARIO PORTUGAL NETO
Data de Julgamento: 15/02/1996

DECISÃO: Acordam os Excelentíssimos desembargadores integrantes do Terceiro Grupo de Câmaras Cíveis do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em denegar a segurança impetrada.

EMENTA: Mandado de Segurança - Tributário - cobrança de ICMS sobre energia elétrica - invocação da imunidade tributaria reciproca entre pessoas

jurídicas de direito publico - Constituição Federal, artigo 150, VI, letra "a" - Código Tributário Nacional, artigo 9, IV, letra "a" - inaplicável no caso os fundamentos invocados pelo impetrante - deve ser a questão dirimida entre o município impetrante e a concessionária de serviços - segurança denegada. (MS n.º 44.739-4 - Acórdão nº 103 III G.CC)

.....

"**Órgão julgador:** 2.ª. Câmara Cível

Decisão: unânime - Recurso provido e sentença reformada em grau de reexame, denegada a ordem concedida

Relator: Munir Karam

Data de julgamento: 12/05/1999

DECISÃO: acordam os membros integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em dar provimento ao apelo e conhecer da sentença, de ofício, em grau de reexame necessário, para reformá-la, denegando a ordem e invertendo os ônus da sucumbência.

EMENTA: Mandado de Segurança - Tributário - Cobrança de ICMS sobre contas telefônicas do município - alegada imunidade tributara reciproca - inexistência em se tratando de serviços prestados por sociedade de economia mista - ordem concedida - sentença reformada em grau de reexame necessário e de apelação. I - a imunidade tributaria reciproca se da entre poderes estatais, não se aplicando aos serviços públicos concedidos. II - ainda que assim não fosse, a imunidade tributaria não se aplica nos casos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, como ocorre no serviço telefônico (art. 150, par. 3., da cf). neste caso, não haverá imunidade, ainda que o serviço seja prestado por entidade estatal." (0051065000 - APELACAO CIVEL – Acórdão n.º 16007-2ª CC)

Assim, estas são as principais ponderações que podem servir de defesa para a Concessionária envolvida nesse tipo de questionamento, ressaltando ainda, a denunciação a

lide da Fazenda Estadual, quando for o caso; portanto, a interpretação dada pelos Tribunais Superiores e demais Tribunais é no sentido de que a o pagamento de ICMS pelos Municípios, em suas contas de energia elétrica, não afronta o princípio Constitucional da imunidade recíproca que vem expresso no artigo 150, inciso VI, em sua letra "a".

3. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS - ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA (CONVÊNIOS ICMS 107/95 E 44/96)

O fornecimento de ENERGIA ELÉTRICA, em operações internas, destinada a consumo por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, estão isentas do ICMS por força (Convênios ICMS 107/95 e 44/96). Este benefício deverá ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da operação ou da prestação, no montante correspondente ao imposto dispensado.

Esta questão, prevista na legislação dos Estados dos Membros da Federação, que até mesmo por força dos Convênios citados, devem pautar por redação muito próxima a disposta no parágrafo anterior que reflete a legislação do Estado do Paraná.

O que tem chamado a atenção é que órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, muitas vezes não estão cadastrados nas Concessionárias como entidades isentas (conforme dispõe o Regulamento de ICMS) e quando descobre a existência esse benefício, surge o problema: Quem restitui o ICMS pago indevidamente ? A concessionária deixou de cumprir obrigação acessória, vez que deixou de transferir o benefício ? Vale a pena rever os cadastros da Companhia.

4. DIFERIMENTO CONSUMIDOR RURAL – CLASSIFICAÇÃO ANEEL E SEFA/ESTADOS (CONVÊNIO CONFAZ)

Tem-se constatado que os critérios de diferimento do ICMS para os consumidores da classe rural e urbana nem sempre são os mesmos adotados pelas Concessionárias e pelos respectivos Fiscos dos Estados Membros da Federação. A princípio, as Concessionárias raciocinam com base na classificação dada pela ANEEL e em relação a Tarifa a ser aplicada, esquecendo as regras dispostas na Legislação do ICMS do Estado, que nada tem a ver com a classificação da ANEEL.

Existem Estados Membros da Federação que a legislação do ICMS prevê o diferimento para os consumidores cadastrados como Rurais que utilizam a energia elétrica para consumo na exploração de atividade econômica no setor rural-agropecuário. Não é apenas por estar localizado na área rural que o Consumidor detém o direito ao diferimento do ICMS, precisa, sim, que a energia elétrica seja consumida em atividade econômica no setor rural-agropecuário. Por exemplo: uma chácara de lazer não teria direito ao diferimento do ICMS. Uma indústria, só porque está na área rural não teria o direito ao diferimento do ICMS. A propósito, em se tratando de consumidor rural, tratando-se de pessoa jurídica o CNPJ - CNAE pode sinalizar em que atividade a energia será consumida. Se pessoa física, a declaração do ITR, pode ajudar a esclarecer se o ICMS será diferido ou não.

O cadastro de consumidores e respectiva classificação de consumidores Rurais com ICMS diferido (feita pela Concessionária) resiste a uma fiscalização em relação à classificação que o Fisco Estadual aceita ?

Podem existir problemas ainda não levantados, exatamente porque existe a classificação da ANEEL e do Fisco Estadual, que precisam ser observadas. Uma para fins de Tarifa e outra para fins de Tributação. Vale a pena rever o Cadastro e a Legislação pertinente eliminado-se a classificação que estiver equivocada, sob pena da Concessionária assumir o risco de responder pelos últimos 05 anos, se confirmada tal irregularidade pelo Fisco Estadual.

5. CONTRATOS DE RESERVA DE POTÊNCIA DE ENERGIA ELÉTRIA (RESERVA DE DEMANDA)

Empresas vêm questionando judicialmente o ICMS sobre os valores referentes à demanda reservada de potência de energia elétrica, havendo inclusive várias decisões dos Tribunais Superiores favoráveis aos Consumidores (contribuintes de fato).

A justificativa é que os consumidores utilizam quantidade considerável de energia elétrica, ou que não podem ter seu fornecimento interrompido. Clínicas, hotéis, indústrias, hospitais, etc, costumam ter previsto em seu contrato com a Concessionária fornecedora uma quantidade de energia reservada para seu uso. Este contrato normalmente é chamado de ***Contrato de Demanda ou Contrato de Reserva de Demanda.***

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ tem decidido reiteradamente que, nestes casos, o ICMS não pode incidir sobre o valor do contrato de demanda reservada, caso a empresa não venha a utilizar a quantidade de energia elétrica contratada; portanto, só há incidência do tributo sobre o valor da energia elétrica objetivamente consumida pelo contribuinte de fato, vez que não ocorre hipótese de incidência do ICMS sobre a parcela do contrato, que visa garantir a demanda reservada de potência. A formalização de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria.

Com base no entendimento jurisprudencial, tem-se como recomendável que as Concessionárias (contribuintes de direito do ICMS) dêem atenção especial a esta questão, vez que, nem sempre a legislação do Estado Membro da Federação disciplina de forma clara e objetiva. Esta realidade tem levado Concessionárias a interpretação de que essa parcela (valor do contrato de demanda) integra a base da cálculo do ICMS, fato que, ***em tese***, pode resultar em responsabilização da Concessionária; logo, o melhor caminho é protocolar consulta junto ao Fisco Estadual visando obter resposta objetiva quanto a tributação ou não.

A manifestação do Fisco será de extrema relevância quando dos questionamentos judiciais em que a Concessionária for envolvida. Por exemplo: no Estado do Paraná, existe a Consulta n. 311, de 16.11.93 (rerratificação), Súmula: ICMS – Energia Elétrica – Demanda Contratada, Consulente: COPEL, Relator: Homero de Arruda Cordova, documento comprobatório de que essa Concessionária, na condição de contribuinte de direito, vem seguindo as orientações emanadas do Fisco e não apenas de sua interpretação.

Muitas das ações não têm frutificado face à inadequação da via eleita dos Autores e do pedido de repetição de indébito. Mandado de Segurança não serve para formular pedido de repetição de indébito. Ainda favoráveis às Concessionárias têm-se as argumentações de Ilegitimidade Ativa e Ilegitimidade Passiva, além da denunciação à lide do Estado. É o Estado quem realmente deve responder a lide perante o contribuinte de fato, vez que as Concessionárias, na condição de contribuintes de direito, apenas cumprem a legislação; razão porque, recomenda-se a Consulta conforme acima comentado.

6. BAIXA RENDA (PROGRAMAS FEDERAIS) – CONVÊNIO 78 E 79/2004

Mesmo após exaustiva discussão promovida pela Associação Brasileira das Concessionárias de Energia Elétrica – ABRADEE, a respeito desse tema, e que apontou a não incidência do ICMS sobre a parcela da subvenção de tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei n.º 10.604/02; inclusive, com manifestações doutrinárias nesse sentido, postas em Pareceres da lavra dos eminentes Professores: Edvaldo Brito[5], Roque Carrazza[6] e de outras respeitáveis manifestações jurídicas feitas por profissionais do Setor Elétrico, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em 30.09.04, publicou os Convênios n.ºs 78 e 79/2004, reconhecendo a incidência tributária; porém, autorizando a dispensa de recolhimento do ICMS, de multas e juros sobre determinados períodos, conforme se verifica no texto abaixo:

[5] *Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia*
[6] *Professor de Direito Tributário da PUC/SP*

"CONVÊNIO ICMS CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ nº 78 de 24.09.2004 - MEF1553 D.O.U.: 30.09.2004

Autoriza as unidades federadas que menciona a dispensar o ICMS devido, relativo às parcelas de subvenção que relaciona, em operações com energia elétrica

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 115ª reunião ordinária, realizada em Aracaju, SE, no dia 24 de setembro de 2004, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira: Ficam os Estados do Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Rio Grande do Sul autorizados a dispensar o recolhimento do ICMS devido no período de 1º de maio de 2002 a 29 de fevereiro de 2004, nas operações de fornecimento de energia elétrica a consumidores enquadrados na "subclasse Residencial Baixa Renda" de acordo com as condições fixadas nas Resoluções da ANEEL de nº. 246, de 30 de abril de 2002 e de nº. 485, de 29 de agosto de 2002, relativo à parcela da subvenção de tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei nº. 10.604, de 17 de dezembro de 2002.

Parágrafo único. O benefício de que trata esta cláusula não confere ao sujeito passivo direito a restituição ou compensação de valores recolhidos no período da dispensa.

Cláusula segunda: Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

CONVÊNIO ICMS CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ nº 79 de 24.09.2004 - MEF1552 - D.O.U.: 30.09.2004

Autoriza as unidades federadas que menciona a dispensar multas e juros, relativos ao ICMS devido das parcelas de subvenção que relaciona, em operações com energia elétrica

.....

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 115ª reunião ordinária, realizada em Aracaju, SE, no dia 24 de setembro de 2004, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira: Ficam os Estados de Alagoas, Amazonas, Ceará, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, São Paulo, Tocantins e o Distrito Federal autorizados, na forma e nas condições que dispuser a legislação de cada unidade federada, a dispensar multas e juros relativos ao ICMS devido a partir de 1º de maio de 2002 até 31 de agosto de 2004, nas operações de fornecimento de energia elétrica a consumidores enquadrados na "subclasse Residencial Baixa Renda" de acordo com as condições fixadas nas Resoluções da ANEEL de nº. 246, de 30 de abril de 2002 e de nº. 485, de 29 de agosto de 2002, relativos à parcela da subvenção de tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei nº. 10.604, de 17 de dezembro de 2002.

Cláusula segunda : A dispensa de que trata a cláusula primeira:

I - não confere ao sujeito passivo direito a restituição ou compensação de valores recolhidos;

II - deverá ser solicitada pelo interessado até 31 de dezembro de 2004.

Cláusula terceira: O imposto referido na cláusula primeira poderá ser compensado com débitos que a unidade federada possuir junto à concessionária ou permissionária de distribuição de energia elétrica, conforme dispuser a legislação estadual.

Cláusula quarta Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

....." (os grifos não constam do original)

Pelo Convênio 78, temos que apenas 4 Estados ficaram autorizados a dispensar o recolhimento do ICMS devido nas operações de fornecimento de energia elétrica relativas a subclasse residencial Baixa Renda, do período de 05/2002 a 02/2004; portanto, nesses

Estados durante esses 22 meses, não será exigido o ICMS da energia elétrica dos consumidores enquadrados na subclasse Residencial Baixa Renda.

Já pelo Convênio 79, temos a dispensa da multa e dos juros relativos ao ICMS devido a partir de 1º de maio de 2002 até 31 de agosto de 2004, nas operações de fornecimento de energia elétrica a consumidores enquadrados na "subclasse Residencial Baixa Renda", conforme ficar estipulado na legislação estadual que deverá ser publicada brevemente.

Esta decisão adotada pelo CONFAZ, significa dizer que para o Fisco é devido o ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica relativas a subclasse residencial Baixa Renda desde 01.05.2002. Ressalva entretanto, que de 05/2002 a 08/2004, ficam dispensados a multa e os juros.

Além de tantos outros bons argumentos já discutidos na ABRADEE, desde o início dessa discussão manifestamos no sentido que o valor da parcela de subvenção não pode integrar o valor recebido pela entrega da energia; logo, não pode integrar a base de cálculo do ICMS, até mesmo porque o valor subsidiado funciona como uma espécie de desconto. Aliás, na terminologia técnica do Direito a palavra “subsidio” tem três conotações básicas: 1 – Remuneração mensal do Poder Legislativo; 2 – Auxílio pecuniário, por via de regra concedido pelos poderes públicos; e 3 – Contribuição, ajuda, auxílio, visando atender políticas de melhorias de condições de vida, acesso aos serviços públicos essenciais, etc., que tanto podem ser de iniciativa pública ou privada. Esta ultima conotação é a que interessa ao caso em questão.

Assim, pode-se dizer que o “valor subsidiado” funciona como uma espécie de desconto legal e incondicional, vez que é concedido pelo competente órgão regulador do Poder Concedente – ANEEL , quem define o preço da mercadoria energia elétrica. Conforme disposto na Lei Federal n. 10438/2002; Resolução ANEEL n. 246/2000; Resolução ANEEL n. 485/2002 e Portaria DNAEE n. 190/1996, tem-se a definição do consumidor de classe de Baixa Renda, bem como a Resolução ANEEL n. 336/2002 e Resolução ANEEL n. 284/2003, que definem a Tarifa para esses consumidores.

Por outro lado, por exemplo, observando a legislação do ICMS/PR, especialmente a norma disposta no Art. 6.º , § 1.º, letra "b", item 1, do RICMS/PR, tem-se que o "subsídio" em questão não está condicionado a nenhum evento futuro e incerto. Basta o consumidor enquadrar-se na classe de baixa renda que o "subsidio" é aplicável; daí resulta que este é o desconto no preço da mercadoria vendida, ou seja, a correta base de cálculo do ICMS, conforme dispõe RICM/PR - Art. 6º , Inciso "I" e art. 6º da Lei n. 11.580/96.

Assim, a interpretação dada pelo CONFAZ, em nosso juízo, não tem nenhum suporte na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 87/1996 e nem na legislação do Estado do Paraná. Entretanto, considerando o crescente apetite do Fisco Estadual em cada vez mais arrecadar, se antes dos Convênios serem publicados já tínhamos Estados exigindo o ICMS (como é o caso da Bahia, Espírito Santo, por exemplo), é certo que agora com a publicação dos citados Convênios, os demais Fiscos Estaduais passarão a exigir o ICMS não recolhido e nem cobrado dos Consumidores Baixa Renda. Ao aceitar pacificamente esse entendimento do CONFAZ certamente as Concessionárias terão que enfrentar discussão em relação a períodos passados (quando a Concessionária não recolheu o ICMS), indesejados reflexos na tarifa e até mesmo dos reflexos de PIS/PASEP e COFINS, vez que o tributo integra o preço da mercadoria.

Prevalecendo o entendimento do Fisco Estadual, além dos reflexos imediatos para as Concessionárias, fica comprometida a concessão desse subsídio que é um Programa de Governo destinado aos consumidores residenciais carentes; portanto, de grande repercussão nacional.

Por tais razões, acreditamos que o tema merece ser debatido e questionado com o propósito de amparar os mais necessitados do Brasil.

7. TUSD – INCIDÊNCIA DO ICMS OU NÃO

Observando o disposto no Decreto n.º 4562/02, alterado pelo Decreto n.º 4.667/03, detalhados nas Resoluções Aneel n.º 790/02 e 153/03, foi implantada a sistemática que separa a energia e o uso da rede.

Assim, visando maior transparência nas informações para o consumidor final, bem como explicar como se processa a distribuição dos custos para cada um dos contratos celebrados no âmbito do Setor Elétrico para comercialização de energia, a legislação setorial vem desdobrando cada componente (demanda e consumo) em 02 (duas) outras parcelas, sendo uma referente ao pagamento pela utilização do sistema elétrico e a outra pertinente à aquisição do produto energia elétrica.

Tal divisão de custos, tanto para consumidores cativos, quanto para clientes livres, atendidos em baixa ou em alta tensão devem estar sujeitos a encargos de uso do sistema de distribuição e de transmissão que reflitam a proporção de como são utilizados os referidos sistemas.

Desta forma, este sistema nada mais é do que o resultado da aplicação da tarifa de energia/MWh (TE) e da tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD) ou da tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST).

A questão que se coloca aqui para debate é saber se a "tarifa fio" (TUSD / TUST), integra a base de cálculo do ICMS ou não.

Sabemos que a “tarifa fio” visa exclusivamente cobrir os investimentos e custos operacionais da Concessionária com os seus sistemas de distribuição e de transmissão, fato que ***em tese***, não integra a base de cálculo do ICMS.

A base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação mercantil na qual este tributo incide. O recolhimento do ICMS que toma como base de cálculo outro valor que não o da operação de fato viola o princípio da estrita legalidade em matéria tributária que se desdobra no princípio da tipicidade.

A relação jurídica é identificável pelos critérios pessoal e quantitativo. Desse modo, sendo este último critério ilegal conclui-se não haver relação jurídica na proporção da ilegalidade do critério, ou seja, ***em tese*** é possível afirmar que **não há vínculo legal entre o contribuinte de direito (concessionária) e o Fisco no que se refere aos valores recolhidos a título de ICMS sobre a"tarifa fio"**.

Claro que esta colocação é provocativa para o debate da questão. Até mesmo porque as Concessionárias vêm lançando ICMS quando cobram a "tarifa fio". Aliás, alguns Estados já têm manifestação específica a respeito dessa questão como é o caso do Fisco de Goiás, que por intermédio da Instrução Normativa n.º 632/03, orienta nos termos seguintes:

> " Art.2.º - A base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica é o valor da operação, assim entendido o valor total cobrado do adquirente, desde a geração ou importação até a última operação destinada ao consumidor final, nele computados os encargos relativos à geração, à importação, à conexão, à conversão, à transmissão, à distribuição, à comercialização, inclusive os valores cobrados a título de Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição Elétrica – TUSD – ou de Tarifa de Uso das Instalações de Transmissão – TUST -, e qualquer outro custo inerente ao fornecimento de energia elétrica, ainda que cobrado pelo uso do sistema, independente da denominação utilizada."

Com a palavra os participantes desse encontro !

8. OPERAÇÃO INTERESTADUAL (CONSUMIDOR LIVRE)

Analisando o regulamento referente ao ICMS do Estado do Paraná, temos manifestação clara sobre as operações que têm características "interestaduais".

Dispõe os artigos 2°, parágrafo primeiro, III e 4°, III, da Lei 11.580/96 do Estado do Paraná, que dispõe sobre o ICMS, com base no artigo 155, inc. II, parágrafos segundo e terceiro, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências:

> "Art. 2° - O imposto incide sobre.
>
> .....
>
> III – sobre a entrada, no território paranaense, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, de energia elétrica, quando não destinados à industrialização ou a comercialização pelo destinatário adquirente aqui localizado, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto a este Estado.
>
> .....
>
> Art. 4° - O imposto não incide sobre:
>
> .....
>
> III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou a comercialização."

Ainda dispõe os artigos 5°, XII, 6°,VIII , 14°, I, "a", da Lei 11.580/96 do Estado do Paraná, que dispõe sobre o ICMS, com base no artigo 155, inc. II, parágrafos segundo e terceiro, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências:

> "Art. 5°. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
>
> **.....**
>
> XII – da entrada no território do Estado de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade federada, quando não destinados à industrialização ou a comercialização."

> "Art. 6°. A base de cálculo do imposto é:
> .....
> VIII – na hipótese do inciso XII do artigo 5°, o valor da operação de que decorrer a entrada;"
>
> "Art. 14°. As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços assim distribuídos:
>
> I – alíquota de 27% (vinte e sete por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços:
> .....
> f) energia elétrica;"

Em outro sentido, analisando-se o aspecto da legislação do Estado do Paraná, a operação interestadual que remete energia elétrica do Estado do Paraná a outro estado brasileiro, estaria fora da incidência do ICMS, nos expressos termos da alínea "b" do inciso X do § 2.º do Artigo 155 da Constituição Federal : **" ... X – não incidirá: sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica."**

Finalmente, o entendimento por parte de todas as legislações estaduais e aplicáveis às operações "interestaduais", também é o tratado pela Lei Complementar n° 87/96, de 13 de setembro de 1996, que destacamos:

> "Art. 2° O imposto incide sobre:
> .....
> § 1º O imposto incide também:
> .....
> III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de

> energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.
> § 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.
>
> Art. 3º O imposto não incide sobre:
> .....
> III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Evidentemente para fins tributários, o que deve ser considerado é a natureza de cada operação praticada, assim a condição de explorador, gerador, concessionária, permissionária, autorizada, produtor independente ou autoprodutor de energia elétrica pouco importa em relação à incidência do ICMS.

A energia elétrica foi considerada "mercadoria" a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, especificadamente no artigo 155 § 3°, principalmente para incidência do ICMS.

Analisando-se o inciso III do § 1° do artigo 2° da Lei Complementar n° 87/96, caracteriza a incidência do ICMS na entrada do território dos Estados destinatários da energia elétrica, quando esta é destinada a consumidor final. Portanto, estando a energia elétrica direcionada a consumo direto, em instância final, "consumidor final", em cada Estado, haverá incidência do tributo, questão, inclusive, discuta na reunião do CONFAZ do dia 24.09.2004. Ou seja, os Estados, cujos consumidores receberem energia de outro Estado, fiscalizarão diretamente o recolhimento do ICMS.

9. CONTRATOS *TURN KEY* E A COMPENSAÇÃO DO ICMS DOS EQUIPAMENTOS

Materiais empregados na construção civil, impossibilidade de crédito de ICMS para o destinatário (Concessionária)

Recentemente (10/11/2004) o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicou notícia de que o ***"Creditamento do ICMS é impossível em período anterior à Lei Kandir",*** pois o "... contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não pode creditar-se do imposto na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento em período anterior à Lei Complementar nº 87/96. Com esse entendimento, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) indeferiu o pedido de creditamento de ICMS de agroindústria do Ceará."

A questão dos créditos decorrentes da aquisição dos bens destinados ao ativo fixo, tem sido em muito discutida e por razões óbvias o Fisco sempre tem criado obstáculos a qualquer tipo de creditamento.

Questão particular existe em relação aos contratos "Turn-key" (de entrega para pronta operação), prática comum entre as Empresas Concessionárias e Empresas de Construção Civil. Tem-se discutido a respeito do ICMS em relação aos equipamentos postos na obra. Assim, em se tratando de empresa Estatal, portanto, dependente de procedimento licitatório para contratação, muitas vezes o Edital impõe ou faculta que nas Notas Fiscais sejam destacados o ICMS dos equipamentos que serão postos na obra, visando o creditamento desse valor, mesmo que em 48 vezes, conforme diz a legislação. Temos conhecimento, inclusive, de Concessionária que visando equalizar o preço do contrato (para fins de licitação) excluía o ICMS do preço/proposta, facultando o seu destaque em nota fiscal, sendo que somente nesse caso efetivava o pagamento à Empreiteira do valor correspondente ao ICMS destacado, visando o seu creditamento.

Ocorre que, em princípio, as empresas de Construção Civil, não obstante inscritas nos cadastros estaduais, não são contribuintes do ICMS. As operações comerciais dessas prestadoras de serviços com fornecimento de mercadoria à construção civil, permanecem no âmbito de competência do município, exceto no que se refere ao fornecimento de mercadorias por elas produzidas fora do local da obra, que está sujeito à incidência do ICMS.

Portanto, está fora do âmbito de incidência do ICMS o fornecimento de equipamentos adquiridos de terceiros que foram incorporados às obras, como elementos essenciais e partícipes do ato de construir. Em sendo a atividade dessas prestadoras de serviços com fornecimento de mercadoria à construção civil (empreiteira), as mesmas não se sujeitam ao pagamento deste imposto pelo serviço prestado, não tendo o destinatário direito a qualquer crédito ulterior.

10. DA SELETIVIDADE DO ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA

Considerando altas as alíquotas do ICMS e levando em conta que este imposto incidente sobre a energia elétrica é calculado por dentro, realmente este tributo acaba sendo parte expressiva no preço da energia elétrica pago pelo Consumidor. Por este sistema, alíquota de 18% na prática acaba resultando em 21,95%, alíquota de 25% em 33,33%, alíquota de 27%, em 36,98% e se a alíquota nominal for 30%, como é o caso de Minas Gerais o peso desse tributo na fatura de energia elétrica significa 42,85%.

Esta realidade tem levado muitos consumidores a questionarem em juízo e obtidas medidas liminares, sob a alegação de se o Estado adota o critério da essencialidade para graduar as alíquotas do ICMS, conforme faculta o artigo 150 da Constituição Federal, não pode fixar para a energia elétrica a mesma alíquota estabelecida para os produtos considerados supérfluos ou suntuosos. Ao estabelecer a mesma alíquota sem fazer distinção entre energia elétrica, que é um produto essencial e os produtos supérfluos, agride o princípio da seletividade do ICMS. Assim tem sido as argumentações.

Esse critério de graduação da essencialidade para fins de fixação de alíquota do ICMS decorre da política fiscal compreendida na esfera discricionária do Poder Executivo Estadual. Logo, esta graduação pode ser antipática, mas juridicamente possível, válida e eficaz, perante a Constituição Federal.

Num exemplo recente de discussão judicial, o consumidor argumentou da necessidade de ***"utilização de uma alíquota compatível com a essencialidade da mercadoria 'energia elétrica'. ..."***, bem como ***"A definição de qual a alíquota adequada à essencialidade desta mercadoria fica a critério e arbítrio deste D. Juízo, mas, tendo em conta os argumentos articulados, sugere-se a alíquota mínima prevista na legislação do Estado, na ordem de 7%."*** Foi concedida liminar reduzindo imediatamente a alíquota de 27% para 7%, o que a princípio acarretou dificuldades burocráticas para a Concessionária, até a revogação da liminar.

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

Uma das mais discutidas foi a tributação do açúcar. As ações judiciais pretendiam a redução da alíquota para zero, em vista da essencialidade deste produto, pertencente à cesta básica. Em resumo, buscou-se a equiparação do açúcar com os demais produtos alimentícios não onerados pelo IPI (tributados pela alíquota de 0%).

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

> ***"O simples fato da quase totalidade dos produtos alimentícios encontrarem-se sujeitos à alíquota zero não serve como justificativa legal para que também o açúcar possua o mesmo benefício. Tal equiparação***

> ***inverteria o papel do Judiciário, pois o conduziria a legislar positivamente, o que não é permitido. (...)"***
> (TRF 4ª. Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.70.03.000701-9/PR. Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares).

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

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

> ***"Destarte, o Poder Judiciário não pode intervir na política fiscal compreendida na esfera discricionária do Poder Executivo, assegurada constitucionalmente em benefício do interesse nacional, penso que isso equivaleria romper o princípio maior da harmonia dos poderes, pilar da Federação e do Estado Democrático de Direito".***

Relativamente ao ICMS, não foi outra a conclusão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

> ***"MANDADO DE SEGURANÇA - Produtos integrantes da 'cesta básica' - ICMS - vendas internas - Alíquota pretendida de 7% - Açúcar não incluído no item 10, da Tabela II, do Anexo II, do RICMS - Violação dos artigos 155, § 2º, inciso III, e 150, inciso II, da Carta Magna*** *- Princípio* ***da*** *seletividade* ***em face da essencialidade: opção do constituinte - Inadmissibilidade do tratamento isonômico - Legalidade cheia - Artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional - Recurso não provido".*** (TJ/SP - Apelação Cível n. 276.892-2 - 9ª Câmara - Relator: Rubens Elias - 21.05.97 - V.U.)

Tem-se, portanto, que não assiste razão jurídica aos Consumidores que vêm defendendo esta tese, conforme resta demonstrado com as decisões aqui trazidas. O ponto crucial é rejeição da pseudo-atividade legislativa que se pleiteia do juiz, para que afaste uma alíquota e aplique outra.

Partindo, então, desse norte jurisprudencial, não pode prevalecer a interpretação dada por esses Consumidores pois não há como admitir juridicamente uma atuação positiva do magistrado quando se questiona a alíquota do tributo ICMS, aplicável no fornecimento de energia elétrica.

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

O fato, da energia elétrica, ser uma mercadoria necessária às pessoas, assim como é o açúcar, segundo tem decidido os Tribunais, não justifica sua essencialidade, tendo em vista que tal característica (essencialidade) se encontra vinculada a discricionariedade inerente ao Poder Executivo.

FINALIZANDO este trabalho, esperamos que os participantes desse encontro técnico - 4.ª Reunião Jurídico Tributária da ABCE, relevem eventuais incorreções praticadas, vez que o objetivo principal deste arrazoado foi o de simplesmente estimular o debate de idéias quanto aos temas então sugeridos, para juntos encontrarmos o melhor caminho na defesa dos legítimos interesses do Setor Elétrico Brasileiro, do qual temos muito orgulho e que ***urgentemente*** precisa ser melhor estudado e debatido.

Desde já agradecemos a acolhida amiga de todos da CHESF.

Saudações a todos os participantes.

Delvani Alves Leme, de Curitiba - PR, para Recife – PE, em 23 de novembro de 2004
Consultor Jurídico - COPEL