

**FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE
MAYCON DE JESUS ARAÚJO ALVES**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE E A INCIDÊNCIA DE ICMS NA RESERVA DE
ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA**

**João Monlevade
2017**

MAYCON DE JESUS ARAÚJO ALVES
FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE E A INCIDÊNCIA DE ICMS NA RESERVA DE
ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Faculdade Doctum de João Monlevade,
como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.**

**Área de Concentração: Direito
Tributário**

**Prof. Orientador: Randolpho Pereira
Batalha Gomes**

**João Monlevade
2017**



FACULDADE DOCTUM DE JOÃO MONLEVADE

FOLHA DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: A (IN) CONSTITUCIONALIDADE E A INCIDÊNCIA DE ICMS NA RESERVA DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADA, elaborado pelo aluno MAYCON DE JESUS ARAÚJO ALVES foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da Faculdades Doctum de João Monlevade, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO.

João Monlevade, ____ de _____ 2017

Randolpho Pereira Batalha Gomes
Prof. Orientador

Nome Completo
Prof. Examinador 1

Nome Completo
Prof. Examinador 2

Dedico o meu Trabalho de Conclusão de Curso a todos aqueles que fizeram do meu sonho real, proporcionando forças para que eu não desistisse de ir atrás do que buscava para minha vida. Muitos obstáculos foram impostos a mim durante esses últimos anos, mas Graças a Deus eu não fraquejei. O meu muito obrigado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, fonte de toda sabedoria e poder, por todo o conhecimento adquirido até aqui.

Ao Prof. Orientador Randolpho Pereira Batalha Gomes, braço amigo de todas as etapas deste trabalho.

A minha Família, pela confiança e motivação.

Aos amigos e colegas, pela força e pela vibração em relação a esta jornada.

Aos professores e colegas de Curso, pois juntos trilhamos uma etapa importante de nossas vidas.

A todos que, com boa intenção, colaboraram para a realização e finalização deste trabalho.

À professora coordenadora de TCC Maria da Trindade Leite, que sempre me incentivou a estudar mais para dar maior qualidade a minha monografia.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.” (ALENCAR, de José, 1856)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
STJ	Superior Tribunal de Justiça
ART	Artigo
CF	Constituição Federal
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CPC	Código de Processo Civil
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
CF	Constituição Federal
ART	Artigo
LC	Lei Constitucional
CTN	Código Tributário Nacional
KWh	Quilowatt-hora
Mwh	Megawatt hora

RESUMO

O tema em estudo enfoca a questão da (in) constitucionalidade e a incidência de ICMS na reserva de energia elétrica não utilizada, haja vista que somente são passíveis de incidência do ICMS os valores devidos à energia elétrica consumida, não sendo possível a tributação dos valores contratados para demanda reservada. Como forma de alicerce para o estudo, foi feita uma análise a partir da premissa de que as concessionárias estariam exigindo a celebração de contratos para garantir o fornecimento de energia elétrica em volume compatível com sua capacidade instalada. A partir desse entendimento constata-se que no âmbito dos negócios celebrados entre as concessionárias e os consumidores de energia elétrica, só se pode falar em operação de circulação de mercadoria em relação à energia efetivamente consumida, já que esta sim foi transmitida e entregue ao novo proprietário. Assim, encontrou-se como fundamento, que somente haverá incidência do ICMS sobre energia elétrica, se de fato houve uma "situação jurídica", pela efetiva circulação de energia elétrica no estabelecimento consumidor, este fato se dará com o efetivo consumo e, não apenas pelo pacto contratual de reserva de potência. Desta forma, diante da própria natureza da energia elétrica, a qual não é passível de estocagem, não há que se falar em prestação do serviço de energia diante da demanda reservada ou contratada porquanto, a ideia é que, havendo necessidade, o consumidor utilize a energia garantida. Por fim, essa realidade deixa evidenciado que, somente no momento em que o consumidor for efetivamente utilizar a energia contratada, haverá a transferência e tradição do bem, elementos necessários à incidência do ICMS.

Palavras-chave: Concessionárias. Consumidor. Energia Elétrica. ICMS. Incidência.

RESUMEN

El tema en estudio enfoca la cuestión de la (in) constitucionalidad y la incidencia de ICMS en la reserva de energía eléctrica no utilizada, ya que sólo son posibles de incidencia del ICMS los valores debidos a la energía eléctrica consumida, no siendo posible la tributación de los valores contratados para la demanda reservada. Como forma de base para el estudio, se hizo un análisis a partir de la premisa de que las concesionarias estarían exigiendo la celebración de contratos para garantizar el suministro de energía eléctrica en volumen compatible con su capacidad instalada. A partir de ese entendimiento se constata que en el ámbito de los negocios celebrados entre las concesionarias y los consumidores de energía eléctrica, sólo se puede hablar en operación de circulación de mercancía en relación a la energía efectivamente consumida, ya que ésta sí fue transmitida y entregada al nuevo propietario. Así, se encontró como fundamento, que sólo habrá incidencia del ICMS sobre energía eléctrica, si de hecho hubo una "situación jurídica", por la efectiva circulación de energía eléctrica en el establecimiento consumidor, este hecho se dará con el efectivo consumo y, no sólo por el pacto contractual de reserva de potencia. De esta forma, frente a la propia naturaleza de la energía eléctrica, la cual no es posible de almacenamiento, no hay que hablarse en la prestación del servicio de energía ante la demanda reservada o contratada porque la idea es que, habiendo necesidad, el consumidor utilice la energía garantizada. Por último, esta realidad deja evidenciado que, sólo en el momento en que el consumidor utilice efectivamente la energía contratada, habrá la transferencia y tradición del bien, elementos necesarios para la incidencia del ICMS.

Palabras clave: Concesionarios. Consumidor. Energía eléctrica. ICMS. Incidencia.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO	13
2.1	O ICMS como Fato Gerador	14
2.2	O ICMS e sua Competência	15
2.1.1	O ICMS e a Competência Tributária.....	16
2.2.2	O ICMS e seus Contribuintes.....	19
2.3	O ICMS e a Base de Cálculo	20
2.3.1	O ICMS e suas Alíquotas.....	20
3	A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA QUANTO AO ENTENDIMENTO DA SÚMULA 391 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	22
3.1	Da Incidência do ICMS	22
3.2	Do Entendimento da Súmula 391	23
4	A (IN) CONSTITUCIONALIDADE NO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	28
4.1	Do Sujeito Passivo da Relação Tributaria	28
4.1.1	Do Sujeito Ativo da Relação Tributaria.....	29
4.2	A Lei Complementar nº 87/96 e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias	29
4.2.1	A Energia Elétrica como Mercadoria.....	30
4.3	O Contrato de Demanda Reservada	31
4.3.1	Da Demanda de Potência de Energia Elétrica e a Incidência do ICMS.....	32
4.3.2	Da Reserva de Energia Elétrica e a Demanda Contratada.....	34

4.3.3 Da Reserva de Energia Elétrica Contratada e não utilizada.....	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

O estudo em deslinde, visa demonstrar meios comuns entre concessionárias de energia elétrica e grandes consumidores à celebração do contrato para fornecimento de energia elétrica, voltada ao efetivo consumo a ser utilizada no momento que for solicitada, denominada “demanda reservada de potência” ou “demanda contratada”.

Este contrato, tem por base a garantia de fornecimento de energia elétrica em um eventual incidente, como também a redução dos prejuízos acarretados na falta de energia.

Partindo desta explanação, este trabalho levanta a seguinte problemática: Estariam as empresas sendo oneradas pelo Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, não só nos casos em que utilizam a energia elétrica, mas também na cobrança do referido imposto sobre os valores devidos da reserva não utilizada?

Com base neste questionamento, este trabalho busca subsídios dentro do contexto do fato gerador do ICMS, mais especificamente no que tange a reserva de energia não utilizada.

O que gera, portanto, a incidência do ICMS, é a circulação da mercadoria que corresponde à efetiva transferência de energia elétrica ao consumidor, quando este reserva uma certa quantidade de potência energética com a distribuidora e não chega a consumir todo esse montante.

Para fins de cobrança de ICMS, tem que ter ocorrido o fato gerador, e o efetivo consumo de energia. Somente é possível a tributação pelo ICMS na modalidade citada, quando houver operações relativas à circulação de mercadorias, não podendo, portanto, integrar a base de cálculo do imposto, sendo este o fundamento para a declaração da ilegalidade da cobrança sobre o excesso da demanda contratada.

Desta feita, esta pesquisa justifica-se pela forma na qual é cobrada o ICMS sobre os valores decorrentes de contratos de demanda de energia elétrica não utilizada. Ao oferecer um produto ao consumidor, a mercadoria ainda não circula, está na posse e propriedade do fornecedor, portanto, não há a entrega efetiva, impossibilitando a cobrança do ICMS, sendo este o fundamento para a declaração da ilegalidade da cobrança sobre o excesso da demanda contratada. Em suma, a mera disponibilidade da energia ao consumidor não poderia representar à hipótese de

incidência de ICMS, uma vez que não ocorreu a condição necessária e suficiente para a obrigação tributária.

Atualmente a alta carga tributária, aliada à crise econômica, exige que as empresas busquem a todo custo enxugar suas despesas, maximizando os lucros, dentro dos moldes legais. Com isso em mente, vem crescendo nos tribunais ações que versam sobre a declaração da ilegalidade da cobrança do ICMS sobre energia não efetivamente consumida, o que fez com que o Superior Tribunal de Justiça sumulasse a questão, justamente confirmando o entendimento acima explanado, definindo por ilegal a cobrança do tributo sobre energia que não fora efetivamente consumida.

Assim sendo, espera-se demonstrar de forma clara e objetiva que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor e está entrega só ocorre quando a energia elétrica sai da linha de transmissão e ingressa no estabelecimento do consumidor. Por tanto, enquanto a energia permanecer nas linhas de transmissão da concessionária não há que se falar na ocorrência do fato gerador nem tão pouco na cobrança de ICMS na reserva de energia elétrica não utilizada.

2 ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços apresentado pela Constituição Federal é visto como um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal; correspondendo a mais de 80% da arrecadação destes entes federativos. O mesmo está disciplinado no Art. 155, I da CF (Constituição Federal) e na Lei Complementar nº 87/1996, a chamada Lei Kandir, conhecida assim por homenagear o idealizador do texto legal, Antônio Kandir, ministro do Planejamento e Orçamento de 1996 a 1998, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, assim nos diz o citado artigo.

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; LC 87/1996,

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

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. (BRASIL;1996).

Assim sendo, por se tratar de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, estes têm sua própria regulamentação acerca da cobrança do imposto, desde que, obviamente, respeitado o disposto nas Leis Complementares, estando assim instituído pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 que incide em toda a cadeia de produção desde a fabricação até o consumo, mas obedece ao mandamento constitucional da não-cumulatividade.

CF, Art. 155, § 2º, I O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;(BRASIL,1993).

Desta feita, temos o ICMS como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação, sendo de competência de cada estado brasileiro instituir e cobrar os valores que devem ser tabelados referentes aos mesmos.

2.1 O ICMS como Fato Gerador

O Fato Gerador do ICMS tem por base a circulação de mercadorias e as prestações de serviços, que ocorre na entrada do estabelecimento do destinatário ou no recebimento pelo importador de mercado ou bem importados no exterior.

Uma vez deflagrado pelo cumprimento das situações contidas no Art. 155, II da CF, destaca-se especificamente pela circulação de mercadorias, desde sua produção até seu consumo respeitando-se o princípio da não-cumulatividade; nos serviços de transporte, tanto interestadual quanto intermunicipal, não estando sujeitos à incidência de ICMS os transportes realizados dentro de um mesmo Município.

Vale destacar também os serviços de comunicação, contemplados no Art. 2º, III da LC (Lei Complementar) nº 87/1996, neste caso, se forem realizadas dentro de um mesmo Município pode incidir ICMS; e o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; como também o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Assim sendo, o fato gerador do ICMS não é a mera saída de eletricidade das fontes de geração, mas a distribuição da eletricidade, isto é, a efetiva entrega do produto ao consumidor, sob pena de ofensa ao art. 155, II, da Constituição Federal, conforme segue:

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

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

§ 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.(BRASIL,1996).

Segundo entendimento constitucional, o ICMS poderá ter como fato gerador a produção, a importação, circulação, distribuição até o consumo da mercadoria. Assim, o legislador, seja ele estadual ou distrital, ao criar este imposto poderá estabelecer como hipóteses de incidência, todos, alguns ou um desses fatos geradores, citados.

No caso da energia elétrica, a legislação optou por estabelecer como fato gerador o consumir, ou seja, o ICMS só irá incidir sobre a operação final, ou melhor, sobre a venda ao consumidor final.

Desta feita, o ICMS incidente sobre as operações que envolvem a energia elétrica como mercadoria, o resultado final que caracteriza a ocorrência do fato gerador radica na circulação da energia elétrica, ou seja, no momento em que ela, como mercadoria, é colocada à disposição do usuário final, dele se cobrando um preço pela utilização desse bem, surgindo aí a base de cálculo desse imposto.

Assim sendo, somente quando ultrapassa o ponto de entrega é que a energia elétrica ingressa nas instalações elétricas da unidade consumidora, sendo este momento, portanto, o da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Diante do exposto e considerando que a energia elétrica disponibilizada pela concessionária em favor da contratante em virtude da contratação da “demanda reservada de potência” não ultrapassa o ponto de entrega, não há como configurar a ocorrência do fato gerador do ICMS neste tipo de operação.

2.2 O ICMS e a sua Competência

O ICMS, de competência estadual e distrital, é um dos mais importantes dos tributos brasileiros incidentes sobre o consumo no ponto de vista econômico. Em razão dele, como já dito os estados arrecadam cerca de 80% da receita, de modo que toda discussão acerca da sua incidência gera grandes controvérsias, pois interfere diretamente na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

Sendo assim, este tributo incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, o que inclui produtos dos mais variados segmentos como eletrodomésticos, alimentos, combustíveis, remédios, e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Cumprе mencionar, que a União pode instituir ICMS em duas situações: nos Territórios, ou na iminência e no caso de guerra, situação em que pode ser instituído um ICMS incidente sobre todo o território nacional.

No que tange os convênios do ICMS, estes são regulamentados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que é dirigido pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e pelo Ministro de Estado da Fazenda, e tem missão de promover a harmonização tributária entre os Estados da Federação.

Este imposto incide também sobre a entrada de bens importados do exterior, qualquer que seja seu fim. O fato de o bem ser objeto de compra e venda ou doação, ter finalidade assistencial ou cultural, não altera a incidência do ICMS. Apesar da rigidez do tributo, os estados têm direito de estabelecer convênios para conceder e revogar diversos benefícios fiscais.

Em razão disso, Carrazza, (2012, p.78) cujo posicionamento não é único, afirma que “Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS”, haja vista que um mesmo imposto tem diversas hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes, com um “núcleo central comum”.

No caso em deslinde, deve-se analisar o ICMS sob o enfoque de imposto incidente sobre operações de circulação de mercadorias, considerando como tal para fins tributários, a energia elétrica.

2.2.1 O ICMS e a Competência Tributária

A Competência tributária é a aptidão para criar tributos e abrange também a aptidão para aumentar, diminuir, parcelar, isentar, modificar, perdoar tributos. Desta forma quem tem competência é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, pois este possui a capacidade tributária ativa, ou seja; a aptidão para cobrá-lo, além de instituí-lo e fiscalizá-lo. Porém nada impede que a pessoa política, por meio de lei, delegue a capacidade tributária ativa a terceiros, figurando este terceiro como sujeito ativo do tributo.

No que tange o tributo ICMS, e a competência tributária em especial, o constituinte restringiu bastante a atividade legislativa ordinária conforme está estabelecida no artigo 155 da Constituição Federal de 1988 que determina competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, desta feita assim estatui o citado artigo:

CF, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda

que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; 72 CHIESA, Clélio. ICMS, Sistema Constitucional Tributário. São Paulo, 1997, p 59-60. 47 47 47

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de

sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

(Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

(Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) 48 48 48

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).(BRASIL 2001).

Assim sendo, nota-se que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, ou seja, os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo ou sobre ele dispor.

Contudo para cobrança do ICMS, a norma se difere, pois, a competência é Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência, pouco importando se o destinatário da mercadoria tem domicílio em outro Estado.

Com isso, apenas quando configurada a circulação da mercadoria, no caso da energia elétrica quando a eletricidade efetivamente passa da fonte de geração para a propriedade do consumidor, é que o fato gerador ocorre, dando ensejo à cobrança do referido tributo.

Desta feita a demanda contratada não representa, necessariamente, a circulação de mercadoria, uma vez que não pode o ICMS incidir sobre o total da fatura de energia elétrica, surgindo assim uma nova previsão contratual, a reserva de capacidade

2.2.2 O ICMS e seus Contribuintes

No que se refere aos agentes capazes de fazer nascer a obrigação de pagar o ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 4º, estabeleceu que contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ademais, o § 1º, II, do Art. 9º da mesma Lei estabelece que as empresas distribuidoras de energia elétrica são sujeitas passivos indiretos por substituição e, portanto, são responsáveis pelo recolhimento do imposto. No mesmo sentido o § 9º do Art. 34 do ADCT estabelece:

ADCT, Art. 34, §9º Até que a lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da

Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativa à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado o seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme local onde deva ocorrer esta operação.(BRASIL,1996)

Cabe ressaltar que apenas o produtor, o industrial ou o comerciante podem realizar tais operações. O particular ou o profissional liberal que vendem um objeto seu, não realizam operação relativa à circulação de mercadoria, tão somente uma compra e venda civil.

Assim, pode ser observado que, ao veicular a posição acima citada, não quer significar que apenas pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de direito privado, podem ser validamente enquadradas na posição de contribuintes de ICMS, mas ressalta que deve ser aferida a configuração de circulação de mercadoria para imposição tributária.

Entende ainda, que também são sujeitos à tributação pelo ICMS o comerciante de fato, menor absolutamente incapaz, ou qualquer outro que pratique com habitualidade atos de comércio ou operações relativas à circulação de mercadorias.

2.3 O ICMS e a Base de Cálculo

Diante posicionamento sobre a base de cálculo do ICMS, na análise de Nadja Araújo, a venda de energia elétrica incide no preço do insumo comprado pelo consumidor; o qual consiste:

Valor consignado na fatura emitida pela concessionária, agregando todos os custos desde a geração até a entrega da mercadoria ao usuário final. Nesse sentido, todos os custos oriundos do fornecimento de energia elétrica (inclusive a —demanda contratada e/ou consumida e, eventualmente, a tarifa de ultrapassagem) devem, necessariamente, ser integrados à base de cálculo do imposto estadual, pois, somente assim, estarão imprimindo a real diferença do fato gerador do imposto. (ARAÚJO, Nadja.2009)

Desta feita, a mesma se relaciona com aos preços das mercadorias ou serviços em questão e contempla a dimensão da obrigação pecuniária.

2.3.1 O ICMS e suas Alíquotas

À luz da Resolução do Senado Federal, nº 22/1989, podemos destacar as alíquotas internas, livremente deliberadas pelos Estados; e as interestaduais, uma vez que o seu critério de fixação consiste no percentual cotado a partir da base de cálculo que se deve pagar à administração fazendária conforme entendimento de Carrazza que nos diz:

Alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g., 10%), que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao quantum debeat, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar, ao Fisco ou a quem lhe faça as vezes, a título de tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição. (CARRAZZA, 2009, p. 95).

Assim sendo, o mesmo conceitua a alíquota como elemento que integra a "estrutura da regra-modelo de incidência" e que "congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.

3 A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA QUANTO AO ENTENDIMENTO DA SÚMULA 391 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Somente há incidência do ICMS sobre energia elétrica, se de fato houve uma "situação jurídica", pela efetiva circulação de energia elétrica no estabelecimento consumidor, o fato se dá com efetivo consumo, e, não apenas pelo pacto contratual de reserva de potência

3.1 Da Incidência do ICMS

Cumprido destacar, por oportuno, que a aquisição de energia elétrica pressupõe a sua produção, pelas usinas e hidrelétricas, bem como a sua distribuição, pelas empresas concessionárias ou permissionárias, sendo certo afirmar que o grande consumidor, ao contratar determinada reserva de demanda de potência, garante que a distribuidora estará preparada para suprir a demanda estabelecida no contrato, em caso de eventual necessidade.

Conforme exposto, tal incidência só poderia ocorrer em relação ao montante de energia efetivamente utilizado, isto é, aquela que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

O recolhimento do ICMS sobre a demanda contratada representa grave violação ao princípio da legalidade tributária, estando este previsto no art. 150, I, do Código Tributário Nacional, que nada mais é que desdobramento do princípio constitucional da legalidade, para o qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Nesse sentido, a correta base de cálculo do ICMS é o montante em dinheiro que traduz o quantum de energia efetivamente consumida pelo contribuinte, que possibilitam efetivamente tal situação jurídica, essas não são suficientes para, individualmente, provocar a incidência do ICMS, dependendo, necessariamente, da transferência de propriedade, juridicamente chamada de tradição, para que o referido imposto citado.

Diante de tal conclusão, surge diversas ações propostas perante o Judiciário pleiteando a repetição do tributo pago à maior, isto porque o ICMS incidente sobre o montante da reserva de capacidade que não encontra correspondência no consumo

do contribuinte reveste-se da clara situação de “tributo pago indevidamente”, ensejando, como direito que lhe é reconhecido pelo art. 165, I, do Código Tributário Nacional, o direito à restituição, conforme segue:

Artigo 165 da Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (BRASIL, 1996)

Por todo o exposto, mostra-se inequivocamente ilegal a cobrança de ICMS sobre o valor total da fatura de grandes consumidores, que celebram contrato com a previsão de reserva de capacidade e, por isso, ainda que não utilizem a demanda reservada, pagarão por ela, de modo que a fatura não corresponderá, obrigatoriamente, à energia efetivamente consumida.

3.2. Do Entendimento da Súmula 391

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou o entendimento através da Súmula 391 que determina que o ICMS deve incidir sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada, sendo esta consolidada a partir de tal entendimento jurisprudencial.

Porém, apesar do entendimento do STJ, algumas concessionárias ainda permanecem com a cobrança indevida de ICMS sobre a reserva de energia não utilizada, sendo que a mera disponibilização da energia ao consumidor não representa hipótese de incidência do ICMS.

Segundo entendimento constitucional, o ICMS poderá ter como fato gerador a produção, a importação, circulação, distribuição até o consumo da mercadoria. Assim, o legislador ordinário, seja ele estadual ou distrital, ao criar este imposto poderá estabelecer como hipóteses de incidência, todos, alguns ou um desses fatos geradores, citados anteriormente. No caso da energia elétrica, a legislação optou por estabelecer como fato gerador o consumir, ou seja, o ICMS só irá incidir sobre a operação final, ou melhor, sobre a venda ao consumidor final.

No mesmo sentido, leciona o Professor Hugo de Brito Machado. (2012, p 145)

Nos contratos de fornecimento de energia elétrica, as distribuidoras estabelecem, para determinada categoria de consumidores, a obrigação de pagar a demanda contratada. E calculam o ICMS sobre o valor cobrado em suas faturas, vale dizer, incluem na base de cálculo do imposto o valor recebido, sem que a energia elétrica tenha sido efetivamente fornecida. A ilegalidade é evidente. O fato gerador do ICMS não é o contrato, mas a efetiva entrega da energia elétrica. Não pode, pois, o imposto incidir sobre um valor que é pago pelo cliente da distribuidora apenas para ter a garantia desta de que lhe fornecerá a energia, se houver necessidade.

Não obstante referido posicionamento, nota-se que tal prática constitui frontal ilegalidade ao ordenamento jurídico pátrio, uma vez que a incidência de ICMS sobre a garantia de potência e de demanda de energia elétrica, não é fato gerador que viabilize a tributação, na forma pretendida pelo Fisco.

Assim sendo, segue jurisprudência correlata do STJ, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.071.338/RN (rel. Ministro Luiz Fux, 26/04/2011):

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO JURÍDICO ENSEJADOR DA TRIBUTAÇÃO (EFETIVO CONSUMO E NÃO A DEMANDA RESERVADA/CONTRATADA DE POTÊNCIA). BASE DE CÁLCULO (VALOR DA TARIFA CORRESPONDENTE A DEMANDA CONSUMIDA E NÃO SOBRE A CONTRATADA). SÚMULA 391/STJ. JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 960.476/SC).

1. O ICMS incide sobre o valor da operação correspondente à efetiva circulação da energia elétrica (valor da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer: a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa), razão pela qual a demanda de potência contratada/reservada não integra a base de cálculo do tributo (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 960.476/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11.03.2009, DJe 13.05.2009).

2. Isto porque: "É importante atentar para a definição de demanda contratada: é a demanda de potência ativa, expressa em quilowatts (kW), a ser 'disponibilizada pela concessionária' ao consumidor, 'conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento', que pode ou não ser 'utilizada durante o período de faturamento'. Demanda de potência contratada, bem se vê, não é demanda utilizada, e, se não representa demanda de potência elétrica efetivamente utilizada, não representa energia gerada e muito menos que tenha circulado. A simples disponibilização da potência elétrica no ponto de entrega, ainda que gere custos com investimentos e prestação de serviços para a concessionária, pode constituir - e efetivamente constitui - fato gerador da tarifa do serviço público de energia, mas certamente não constitui fato gerador do ICMS, que tem como pressuposto indispensável a efetiva geração de energia, sem a qual não há circulação. Ora, é fenômeno da realidade física, já se disse, que não há geração de energia elétrica sem que haja consumo. Daí o acerto, mais uma vez, da jurisprudência do STJ: a demanda de potência de energia simplesmente contratada ou mesmo disponibilizada, mas ainda não utilizada, não está sujeita à incidência de ICMS, porque o contrato ou a disponibilização, por si sós, não constituem o fato gerador desse tributo. Entretanto, isso não significa dizer que o ICMS jamais pode incidir sobre a tarifa correspondente à demanda de potência elétrica. Tal conclusão não está autorizada pela jurisprudência do Tribunal. O que a jurisprudência afirma é

que nas operações de energia elétrica o fato gerador do ICMS não é a simples contratação da energia, mas sim o seu efetivo consumo. Por isso se afirma que, relativamente à demanda de do Distrito Federal. In: OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo, 2006. 58 58 58 potência, a sua simples contratação não constitui fato gerador do imposto. Não se nega, todavia, que a potência elétrica efetivamente utilizada seja fenômeno incompatível ou estranho ao referido fato gerador. Pelo contrário, as mesmas premissas teóricas que orientam a jurisprudência do STJ sobre o contrato de demanda, levam à conclusão (retirada no mínimo a contrario sensu) de que a potência elétrica, quando efetivamente utilizada, é parte integrante da operação de energia elétrica e, como tal, compõe sim o seu fato gerador. Do que até aqui se expôs, é evidente a importância de fazer a devida distinção entre demanda de potência contratada e demanda de potência efetivamente utilizada. Assim como a energia ativa (que, tecnicamente, é medida e expressa quantidade de quilowatts-hora (kWh) (Resolução ANEEL 456/2000, art. 2º XII), também a potência elétrica utilizada no consumo está sujeita a medição, que, tecnicamente, se expressa em quilowatts - (kW) (art. 2º, XXVII).

(...)

Verifica-se, do acima exposto, que, segundo o sistema vigente, o faturamento mensal da energia é proporcional à quantidade do consumo, devendo cada um dos elementos que compõem a tarifa ser especificamente discriminado na fatura. Todavia, nos casos em que se aplica a tarifação binômica (consumidores com maior demanda de potência elétrica), um dos elementos do valor unitário da tarifa é fixado levando em consideração, entre outros fatores, a demanda contratada de potência, salvo se esta for menor que a demanda medida, ou seja, salvo quando há demanda de ultrapassagem. Se os limites contratados forem excedidos, 'sobre a parcela da demanda medida que superar a respectiva demanda contratada, será aplicada a tarifa de ultrapassagem

(...)

(art. 56 da Resolução ANEEL 456/2000), assim definida no inciso XXXVII do art. 2º: 'XXXVII - Tarifa de ultrapassagem: tarifa aplicável sobre a diferença positiva entre a demanda medida e a contratada, quando exceder os limites estabelecidos'. Fica identificado, assim, o ponto central da controvérsia, que consiste, no fundo, em saber se, para efeito de composição da tarifa de energia elétrica aplicável sobre o consumo ocorrido no período de faturamento, é legítima a adoção do valor correspondente à demanda simplesmente contratada, caso este seja inferior ao da demanda medida (quando é superior, já se viu, o cálculo é feito pela demanda medida, com aplicação da tarifa de ultrapassagem); ou se, ao contrário, a fixação deve se dar sempre com base no valor da demanda elétrica efetivamente medida. Ora, por tudo o que se viu, o modo de cálculo que leva em consideração o valor da demanda simplesmente contratada pode ser legítimo para efeito de fixação da tarifa do serviço público de energia. Todavia, para efeito de base de cálculo de ICMS, que supõe sempre o efetivo consumo, a fixação do valor da tarifa de energia deve levar em conta a demanda de potência efetivamente utilizada, como tal considerada a demanda medida no correspondente período de faturamento, 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.

(...)

... a demandante dá a entender que seria ilegítima a cobrança de ICMS sobre todo e qualquer valor relacionado a demanda reservada de potência, o que, conforme se viu, não procede. Com efeito, é perfeitamente legítima a incidência do tributo sobre o valor da tarifa correspondente à demanda reservada de potência contratada e efetivamente consumida. O que é ilegítima, repita-se, é a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à

demanda reservada de potência simplesmente contratada mas não utilizada pelo consumidor.

(...)

Em suma: o pedido da impetrante deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à 59 59 59 demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada." (REsp 960.476/SC)

3. A aludida jurisprudência restou cristalizada na Súmula 391/STJ, verbis: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada."

4. In casu: (i) o acórdão regional concedeu a segurança pleiteada, para "declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a empresa impetrante ao recolhimento do ICMS sobre a reserva de potência, e, por consequência, determinar à autoridade impetrada que se abstenha de proceder à cobrança de ICMS sobre a demanda no contrato nº 855376415"; e (ii) a negativa de seguimento do recurso especial motivou a interposição do agravo regimental, no qual se aduziu que o apelo extremo deveria ter sido parcialmente provido, uma vez que a Primeira Seção não afastou a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda contratada de potência efetivamente utilizada.

5. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão embargado, uma vez necessário o provimento parcial do recurso especial, a fim de restringir a concessão da segurança pleiteada, ante o reconhecimento de que indevida a incidência do ICMS sobre a parcela correspondente à demanda reservada de potência contratada mas não utilizada pelo consumidor, remanescendo a incidência do tributo sobre o valor da tarifa correspondente à demanda reservada de potência efetivamente consumida.

6. Embargos de divergência providos.(BRASIL,2011).

Diante da própria natureza da energia elétrica, a qual não é passível de estocagem, não há que se falar em prestação do serviço de energia diante da demanda reservada ou contratada, porquanto, a ideia é que, havendo necessidade, o consumidor utilize a energia garantida.

Essa realidade deixa evidenciado que, somente no momento em que o consumidor for efetivamente utilizar a energia contratada, haverá a transferência e tradição do bem, elementos necessários à incidência do ICMS.

Como a demanda contratada não representa, necessariamente, a circulação de mercadoria, não pode o ICMS incidir sobre o total da fatura de energia elétrica, uma vez estando nos casos de contratos com grandes consumidores, via de regra, surge uma previsão contratual, a reserva de capacidade.

Com isso, apenas quando configurada a circulação da mercadoria, no caso da energia elétrica quando a eletricidade efetivamente passa da fonte de geração para a propriedade do consumidor, é que o fato gerador ocorre, dando ensejo à cobrança do referido tributo.

Percebe-se, assim que nem sempre o valor total da conta de energia do grande consumidor corresponderá ao valor consumido de eletricidade, haja vista que para

incidência é necessária a circulação efetiva, não somente física, mas econômica ou jurídica, sendo imperioso, portanto, que haja real transferência de propriedade.

Face à sua natureza negocial, não pode o ICMS incidir sobre a demanda contratada, sendo devido o tributo tão somente sobre o montante de eletricidade efetivamente utilizado, sob pena de tributação indevida por total falta de hipótese de incidência, o que é vedado pelo princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal.

Deste modo, a previsão de demanda contratada, costumeira em contratos celebrados entre concessionárias e grandes indústrias, que representa o montante de demanda requerido dos sistemas de transmissão e distribuição quando da ocorrência de interrupções ou reduções temporárias na geração de energia elétrica, constitui-se uma espécie de garantia ao consumidor de uma quantidade mínima de energia disponível para consumo caso esta seja necessária.

Sobre o assunto, o Ilustre Ministro Teori Albino Zavascki, em voto proferido no julgamento do Recurso Especial nº 960.476 - SC, demonstrou quão pacífico é o tema no Superior Tribunal de Justiça, citando precedentes:

“Não há como negar o acerto das premissas de ordem teórica que sustentam essa jurisprudência: "O ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos"; "A só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria". Acertadas, também, as conclusões que daí se retira em relação ao ICMS sobre energia elétrica: "O ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa"; "Não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência". (BRASIL 2012).

Em seguida, no mesmo voto, elucida

“Há um dado da realidade que não pode ser ignorado: a energia elétrica é um bem insuscetível de ser armazenado ou depositado. Ela só é gerada para ser imediatamente consumida. Dito de outra forma: a energia elétrica é gerada porque é consumida. Não há geração e nem circulação sem que haja consumo. Por isso mesmo, não se pode conceber a existência de fato gerador de ICMS sobre operações de energia elétrica sem que haja a efetiva utilização dessa especial 'mercadoria'.” (BRASIL 2012).

No entanto, não significa afirmar que o consumidor utilizará por completo esta capacidade reservada, uma vez que a mesma estaria disponível em uma eventualidade que se fizesse necessária, mas tão somente que arcará com a disponibilização do mesmo caso não a utilize.

4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE NO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Somente são passíveis de incidência do ICMS os valores devidos à energia elétrica consumida ou fruída, não sendo possível a tributação dos valores contratados para "demanda reservada" ou "demanda contratada", uma vez que não se configura uma "operação relativa à circulação de mercadorias", mas tão somente um seguro/garantia de fornecimento de energia caso seja necessário.

O conceito de operações abrange atos ou negócios, independentemente de sua natureza jurídica específica, que implicam em circulação de mercadorias, ou seja, que resulte na movimentação da mercadoria desde a fonte de produção até o seu consumo. Desta feita é requisito essencial para que ocorra efetivamente a circulação pretendida a mudança da propriedade do objeto contratado.

Assim sendo, não se pode, por outro lado, pretender enquadrar como circulação de mercadoria a operação através da qual a concessionária coloca determinada quantidade de energia à disposição da contratante; a chamada "demanda reservada de potência", haja vista que esta não sai das linhas de transmissão da concessionária, não chegando, sequer, a ser entregue ao consumidor.

Logo, em outras palavras, a contratação da "demanda reservada de potência" não provoca a transmissão da propriedade da energia elétrica disponibilizada, pelo que não pode ser enquadrada como fato gerador do ICMS.

4.1 Do Sujeito Passivo da Relação Tributária

Entende-se como o sujeito passivo da relação tributária aquele que voluntariamente pratica o fato gerador do tributo. Entretanto, há a possibilidade de elencar o sujeito passivo antes da realização do fato gerador, inclusive, ocorrendo a possibilidade também da escolha de uma terceira pessoa responsável pelo tributo antes da ocorrência do fato gerador, a saber:

CF, Art. 150, § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e

preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.(BRASIL,2012)

Nota-se:

CTN, Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.(BRASIL,1996)

Sendo a obrigação tributária uma obrigação ex lege, ou seja, que decorre diretamente da lei, a identificação dos seus elementos, inclusive do sujeito passivo, deve ser buscada no diploma legal que instituiu o tributo. O sujeito passivo deve sempre estar identificado expressamente na lei.

4.1.1 Do Sujeito Ativo da Relação Tributária

Como na maioria das vezes o sujeito ativo se confunde com o Estado e comumente denominado como Fisco, Fazenda Pública, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é aquele que tem a prerrogativa de exigir o cumprimento da obrigação.

No caso em deslinde seria o critério da territorialidade a regra geral para definição do sujeito ativo. Entretanto, há casos em que para evitar conflitos entre entes federativos é necessária a criação de regras específicas de distribuição de competência tributária, porem esta será sempre estadual ou distrital.

4.2 A Lei Complementar nº 87/96 e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

A Lei Complementar nº 87/96 determina que qualquer movimentação de bens, independentemente da relação comercial que exista, implica a ocorrência de um fato gerador, desde que o agente possa ser considerado contribuinte do ICMS. Vejamos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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. (BRASIL, 1996)

Assim sendo, neste ponto o legislador, elegeu o momento da saída da mercadoria do estabelecimento gerador como o aspecto temporal da regra matriz de incidência do ICMS:

4.2.1 A Energia Elétrica como Mercadoria

A mercadoria, sob o ponto de vista jurídico, é vista como um bem móvel que seja objeto de um ato de comércio, ou seja é um bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica, coisa incorpórea, conforme previsto no Art.155, § 3º, CF.

Assim, conforme salienta Roque Antônio Carrazza, a incidência do ICMS se dará com a imprescindível tradição, e a transferência do domínio ou a posse indireta. A energia elétrica, por seu turno, à luz da CF e da Lei Kandir, passou a ser tratada como mercadoria. Por esse motivo, ocorre a incidência do ICMS. O Código Tributário Nacional, por seu turno, confirma essa ideia:

CTN, Art. 74, V, §1º: —Para efeitos deste imposto, a energia elétrica considera-se produto industrializado (BRASIL, 1996)

Dado conceito demonstra a condição de mercadoria da energia elétrica, isto porque trata-se de bem móvel que, por meio de Contratos de Fornecimento, configura-se objeto de uma relação de mercancia, que tem por objetivo o lucro.

Importante frisar ainda, sobre a finalidade econômica que o termo mercadoria encerra, sendo esta a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em seu bolso e se destina ao seu uso pessoal.

Cumprido ressaltar que o imposto em questão não tributa a mercadoria, mas as operações relativas à sua circulação, logo, aplicando ao caso em questão, não se tributa a energia propriamente dita, mas seu consumo, que tem como condição sua circulação.

Diante disso, podemos dizer que, para que haja incidência do ICMS sobre a circulação de energia elétrica, imprescindível a circulação jurídica da mercadoria ou seja a energia de modo que a mera circulação física não é suficiente, devendo ocorrer a efetiva transferência de propriedade, da concessionária para o contribuinte, haja vista que o Direito Brasileiro consagra, no art. 481 do Código Civil, o instituto da tradição como condição à eficácia dos contratos de compra e venda de bens móveis, natureza em que se enquadra a energia.

4.3 O Contrato de Demanda Reservada

Em que pese o intuito de regulamentar a relação entre os usuários do serviço de energia elétrica e as empresas concessionárias, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) autarquia federal em regime especial, estabeleceu diferentes estruturas contratuais, de forma que os consumidores do Ambiente de Contratação Regulada (ACR), denominados consumidores cativos só podem adquirir energia elétrica da empresa a que estão conectados pela rede de distribuição. Dentro desse cenário, alguns consumidores cativos, além do contrato de fornecimento de energia elétrica estão sujeitos, ao Contrato de Demanda Reservada, que tem por finalidade garantir o suprimento de energia aos consumidores de grande porte.

Para uma melhor compreensão, especialmente no que tange às questões técnico contratuais da relação entre usuários e concessionárias, é absolutamente necessário o perfeito entendimento do significado das expressões consumo de energia elétrica e demanda contratada.

Desta feita, o consumo de energia elétrica representa a real quantidade de energia elétrica absorvida por uma instalação, que pode ser medida, em kWh (Quilowatt-hora) ou em MWh (Megawatt hora), representando o efetivo consumo de energia pelo usuário.

Já a demanda contratada de potência elétrica consubstancia-se na relação entre energia e tempo, levando-se em consideração, porém, a medida do fluxo da energia, que instalação necessita para o seu bom funcionamento.

A unidade de medida usual é o kW, que significa mil Watts. Sendo assim, o conceito de demanda contratada encontra-se definido no item IX, do artigo 2º, da Resolução nº. 456/00, da ANEEL:

"Demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento e que deverá ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)." (ANEEL, 2000)

Desta feita, o Contrato de Demanda Reservada tem por referência a demanda de potência elétrica, ou seja, não representa a efetiva transmissão de energia elétrica, mas sim a garantia de uma quantidade determinada de energia elétrica reservada ao usuário consumidor.

A Resolução nº.456/00 da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL estabelece regras gerais de fornecimento de energia elétrica aos consumidores de grande e pequeno porte, estabelecendo duas formas de tarifação pelas concessionárias de energia elétrica.

4.3.1 Da Demanda de Potência de Energia Elétrica e a Incidência do ICMS

O contrato de demanda reservada, retrata a disponibilidade de determinada quantidade de energia apta a garantir o funcionamento dos consumidores de grande porte no âmbito do Ambiente de Contratação Regulada (ACR), e deve ser pago independentemente da utilização da energia disponibilizada, ou seja, independentemente da ocorrência do fato gerador em foco, constituído pelo efetivo

consumo de energia elétrica. Neste sentido, se posiciona o Professor Roque Antônio Carrazza:

“A base de cálculo possível do ICMS incidente sobre energia elétrica é o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria (a energia elétrica) ao consumidor. Noutro giro, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final. Isto corresponde, na dicção do art. 34, § 9º, do ADCT ao 'preço praticado na operação final. O preço, ressaltamos com ênfase, consiste na parte essencial no cálculo do ICMS. A base de cálculo do imposto não pode ser diversa do valor da operação da qual decorra a entrega da mercadoria ao consumidor, não comportando esta qualquer incremento ou majoração”(BRASIL ,2012)

No mesmo sentido, leciona o Professor Hugo de Brito Machado:

“Realmente a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado ou constante de tabelas. É o valor da operação, e este se define no momento em que a operação se concretiza. Assim, os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os de descontos para pagamento à vista [...] não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria .”(BRASIL,2012)

Torna-se claro no caso em questão que o ICMS só deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, não constituindo hipótese de incidência o valor do contrato que tem como base garantir demanda reservada de potência.

No que tange ao momento do nascimento da obrigação tributária, em que tange ao ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias, vale-nos trazer, o entendimento Afonso,(2013,p,76) que assim assegura.

Nos termos da legislação em vigor, será a lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal que deverá eleger o momento em que a transmissão jurídica será considerada como realizada. Este momento pode se dar na entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída destes locais, o momento da extração da nota fiscal, entre outros. Registre-se, entretanto, que estes momentos servem apenas para identificar oficialmente o fato tributável”.

Contudo, não obstante os contornos delineados pelo conjunto normativo aplicável à espécie, vários Estados da Federação, vêm, através de suas legislações específicas sobre o ICMS, editadas no exercício de suas competências tributárias, determinando a incidência da exação sobre o valor cobrado pelas concessionárias a título de contrato de demanda reservada de potência. Trata-se, obviamente, de incidência tributária absolutamente ilegal, que não encontra amparo na legislação aplicável ao ICMS. É de se verificar, ainda, que antes do advento da Lei Complementar n°. 87/96, o fato gerador do ICMS sobre a circulação de mercadorias era regulado provisoriamente pelo Convênio ICM n°. 66/88, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ do Ministério da Fazenda, que dispõe:

"Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a

consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas;

Portanto, considerando as disposições constantes do Código Tributário Nacional acerca do momento da ocorrência do fato gerador, é forçoso concluir que a reserva de demanda de qualquer mercadoria, não pode, em hipótese alguma, constituir hipótese de incidência do ICMS.

4.3.2 Da Reserva de Energia Elétrica e a Demanda Contratada

A reserva de capacidade, também conhecida como demanda contratada, nos termos da Resolução da Aneel nº 456/00, art. 2º, IX, é a demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária, no ponto de entrega, conforme valor, período de vigência fixados no contrato de fornecimento e que deverá ser integralmente paga, independentemente de sua utilização integral durante o período de faturamento, expressa em quilowatts.

Assim sendo a tarifa pactuada no contrato celebrado entre a concessionária de energia e as indústrias, bem como outros considerados como “grandes consumidores” representa a conjunção de dois elementos constitutivos: o consumo efetivo e a reserva de capacidade.

Alguns consumidores, principalmente indústrias e grandes prestadores de serviço, para poderem garantir o suprimento de energia elétrica, imprescindível para as suas atividades, em geral mantêm contratos individualizados de fornecimento com as distribuidoras. Com isso, esperam garantir certa quota de energia (expressa em kW). Entretanto, os problemas com a tributação surgem quando este montante, pago mensalmente à concessionária, não corresponde ao efetivo consumo.

Tal tributação pode ocorrer em três situações distintas: a demanda contratada corresponder ao consumo; a demanda contratada, ser superior ao consumo real, e por fim, a demanda medida ser superior ao que foi contratado. Esta última situação, aplicável em casos em que o consumo tende a superar o previsto, por comprometer o próprio planejamento, deve ser contemplada de modo observar os procedimentos destacados na seguinte resolução:

Resolução ANEEL nº 456/2000.

Art. 56. Sobre a parcela da demanda medida, que superar a respectiva demanda contratada, será aplicada a tarifa de ultrapassagem, caso aquela parcela seja superior aos limites mínimos de tolerância a seguir fixados:

I - 5% (cinco por cento) para unidade consumidora atendida em tensão de fornecimento igual ou superior a 69 kV; e

II - 10% (dez por cento) para unidade consumidora atendida em tensão de fornecimento inferior a 69 kV.

§ 1º A tarifa de ultrapassagem aplicável a unidade consumidora faturada na estrutura tarifária convencional, será correspondente a 3 (três) vezes o valor da tarifa normal de fornecimento.

§ 2º O procedimento descrito neste artigo deverá ser aplicado sem prejuízo do disposto no art. 31, que trata do aumento de carga.

§ 3º Quando inexistir o contrato por motivo atribuível exclusivamente ao consumidor e o fornecimento não estiver sendo efetuado no período de testes, a concessionária aplicará a tarifa de ultrapassagem sobre a totalidade da demanda medida.(ANEEL,2000)

Enquanto o consumo representa a quantidade de energia efetivamente transferida dos pontos de entrega para o consumidor, ou seja, a que realmente foi consumida pelo contratante, a reserva de capacidade configura uma cláusula contratual onde está determinado que, acaso utilize a quantidade reservada de energia, ou menos do que ela, arcará com o valor pré-determinado, no entanto, caso exceda tal “capacidade”, arcará com a diferença, conforme critérios estabelecidos no Contrato de Fornecimento de Energia.

Sendo assim a Resolução supracitada nos traz:

Art. 17. Se o consumidor utilizar na unidade consumidora, à revelia da concessionária, carga susceptível de provocar distúrbios ou danos no sistema elétrico de distribuição ou nas instalações e/ou equipamentos elétricos de outros consumidores, é facultado à concessionária exigir desse consumidor o cumprimento das seguintes obrigações:

I - a instalação de equipamentos corretivos na unidade consumidora, com prazos pactuados e/ou o pagamento do valor das obras necessárias no sistema elétrico da concessionária, destinadas a correção dos efeitos desses distúrbios; e

II - o ressarcimento à concessionária de indenizações por danos acarretados a outros consumidores, que, comprovadamente, tenham decorrido do uso da carga provocadora das irregularidades.

§ 1º Na hipótese do inciso I, a concessionária é obrigada a comunicar ao consumidor, por escrito, as obras que realizará e o necessário prazo de conclusão, fornecendo, para tanto, o respectivo orçamento detalhado.

§ 2º No caso referido no inciso II, a concessionária é obrigada a comunicar ao consumidor, por escrito, a ocorrência dos danos, bem como a comprovação das despesas incorridas, nos termos da legislação e regulamentos aplicáveis(ANNEEL,2000)

Tanto a demanda contratada de energia elétrica quanto a demanda medida estão definidas na Resolução Normativa nº 414/2010 da ANEEL:

Resolução ANEEL nº 414/2010.

Art. 2º, XXI - Demanda Contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de

entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW).

[...]

XXIII - Demanda Medida: maior demanda de potência ativa, verificada por medição, integralizada em intervalos de 15 (quinze) minutos durante o período de faturamento.(ANNEEL,2010)

Na mesma linha segue a Resolução nº 456/2000:

Resolução ANEEL nº 456/2000.

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são adotadas as seguintes definições mais usuais:

[...]

VIII - Demanda: —média das potências elétricas ativas ou reativas, solicitadas ao sistema elétrico pela parcela da carga instalada em operação na unidade consumidora, durante um intervalo de tempo especificado.

IX - Demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento e que deverá ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW).

[...]

XXVI - Ponto de entrega: ponto de conexão do sistema elétrico da concessionária com as instalações elétricas da unidade consumidora, caracterizando - se como o limite de responsabilidade do fornecimento.

XXVII - Potência: quantidade de energia elétrica solicitada na unidade de tempo, expressa em quilowatts (kW).

XXVIII - Potência disponibilizada: potência que o sistema elétrico da concessionária deve dispor para atender às instalações elétricas da unidade consumidora, segundo os critérios estabelecidos nesta Resolução e configurada nos seguintes parâmetros: a) unidade consumidora do Grupo —All:

a) demanda contratada, expressa em quilowatts (kW);

b) unidade consumidora do Grupo —BII: a potência em kVA, resultante da multiplicação da capacidade nominal ou regulada, de condução de corrente elétrica do equipamento de proteção geral da unidade consumidora pela tensão nominal, observado no caso de fornecimento trifásico, o fator específico referente ao número de fases.(ANEEL,2000)

O entendimento de Carrazza(2012,p.124) a respeito do conceito de demanda contratada é incisivo:

Para que melhor se compreenda: atualmente as distribuidoras atendem ao —mercado cativo (pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente seus fornecedores de energia elétrica) e ao —mercado livre (grandes consumidores aos quais a legislação faculta escolherem seus fornecedores, valendo-se de critérios empresariais). Quando as distribuidoras atendem aos —consumidores cativos são por eles remunerados por meio de tarifas (tarifas de energia e tarifas de fio) e são responsáveis, na condição de substitutas tributárias, pelo recolhimento do ICMS-Energia Elétrica. Já, quando as distribuidoras atendem aos consumidores livres limitam-se a receber as tarifas de fio, cobradas pela utilização das infraestruturas de transmissão e/ou distribuição (TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, ou TUSD – Tarifa do Sistema de Distribuição). São os agentes de comercialização (ou de geração) que vendem a energia elétrica aos consumidores livres, deles cobrando o respectivo preço, sobre o qual, sim, é calculado o ICMS a pagar.

Diante disso, tem-se que o valor faturado pela concessionária de energia não representa, necessariamente, a energia consumida pelo consumidor, mas tão somente uma exteriorização de um acordo celebrado entre as partes, que pode ou não corresponder ao efetivo consumo.

4.3.3 Da Reserva de Energia Elétrica Contratada e não utilizada

A tarifa de energia elétrica de grandes consumidores, diversamente da tarifa cobrada dos consumidores comuns, é chamada “binômica”, pois se forma por dois elementos, quais sejam, a 'demanda de potência contratada' e a 'demanda de potência consumida'. Por 'demanda de potência contratada' considera-se a garantia de utilização do fluxo de energia, a qual tem por fim dar confiabilidade e segurança ao fornecimento de energia para os grandes consumidores, que necessitam de uma qualidade diferenciada do serviço. Essa demanda é disponibilizada pela concessionária de energia ao consumidor segundo período de vigência e valor estabelecidos no contrato e pode ou não ser utilizada. A 'demanda de potência consumida', por sua vez, consiste na energia elétrica efetivamente consumida, ou seja, naquela que foi gerada e entregue ao consumidor.

Conforme anteriormente mencionado, a Constituição considera a energia elétrica uma mercadoria, não um serviço, e, exatamente por isso, a sua circulação enseja o recolhimento de ICMS. Entretanto, a simples formalização do contrato de compra e fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza o fato gerador do ICMS, pois pode não ocorrer o consumo da energia e, assim, não existir efetiva circulação de mercadoria.

Mesmo que a disponibilização da potência de energia gere para a concessionária custos com investimentos e prestação de serviços, ela não caracteriza fato gerador do ICMS, o qual pressupõe a geração da energia e, conseqüentemente, a sua circulação.

Portanto, como base de cálculo do ICMS deve ser considerada a 'demanda medida', de acordo com os métodos de medição definidos pela ANEEL, não sendo relevante o fato de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada.

Exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica, é fazer incidir o tributo sobre o fato gerado não previsto na

legislação regente, Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/96, o que viola frontalmente o princípio constitucional da reserva legal prevista no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Assim Sendo, Governo do Estado somente pode tributar o valor consumido da energia elétrica para cálculo do ICMS baseado na Tarifa de Energia Consumida (TE). Entretanto, a administração pública com o intuito de aumentar sua arrecadação vem incluindo na base de cálculo do ICMS também a Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão (TUST), e Distribuição (TUSD).

Desta feita podemos dizer que a incidência do ICMS, no tocante às operações de circulação de energia elétrica, deve ocorrer tão somente no quantum efetivamente consumido, ainda que o total da conta não represente o consumo, bem como que, uma vez identificado o pagamento indevido, o contribuinte de fato, no caso grandes consumidores, tem o direito à restituição, nos termos do Código Tributário Nacional e as empresas lesadas devem buscar em juízo seus direitos para determinar que a administração pública se abstenha da cobrança do tributo, diminuindo assim a sua carga tributária.

Sob o mesmo aspecto, pode ingressar ao Judiciário requerendo, também, a devolução ou compensação de todo o ICMS pago nos últimos cinco anos incidente sobre os contratos de demanda de energia elétrica contratada e não utilizada, pois em suma a mera disponibilidade da energia ao consumidor não poderia representar à hipótese de incidência de ICMS.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Face ao exposto, podemos concluir que o fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento, no caso a energia elétrica, a qual não é presumida por contrato em que se estabelece uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica, sem a sua efetiva utilização, nos termos dos posicionamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, torna-se presente a ilegalidade por parte da Receita Estadual em cobrar o ICMS sobre valores decorrentes de contratos de demanda de energia elétrica não utilizada.

Desta feita podemos dizer que a incidência do ICMS, no tocante às operações de circulação de energia elétrica, deve ocorrer tão somente no quantum efetivamente consumido, ainda que o total da conta não represente o consumo, bem como que, uma vez identificado o pagamento indevido, o contribuinte de fato, no caso grandes consumidores, tem o direito à restituição, nos termos do Código Tributário Nacional e as empresas lesadas devem buscar em juízo seus direitos para determinar que a administração pública se abstenha da cobrança do tributo, diminuindo assim a sua carga tributária.

Sob o mesmo aspecto, pode ingressar ao Judiciário requerendo, também, a devolução ou compensação de todo o ICMS pago nos últimos cinco anos incidente sobre os contratos de demanda de energia elétrica contratada e não utilizada, pois em suma a mera disponibilidade da energia ao consumidor não poderia representar a hipótese de incidência de ICMS.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. *Atlas da Energia Elétrica no Brasil*. 3.ed. Brasília: ANEEL, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. “Núcleo da Definição Constitucional do ICM”. 7 ed. In *Revista do Direito Tributário* vols. 25/26. São Paulo: RT, 2004

ARAÚJO, Nadja. A Exigência de ICMS sobre o Valor de “Demanda Contratada” da Fatura de Venda de Energia Elétrica e o Regime de Arrecadação por Substituição Tributária. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 161, fev. 2009.

A Ilegalidade do ICMS sobre a energia contratada mas não usada. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/2802827/sumula-391-do-stj>> Acesso em 7 de maio de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. *Embargos de Declaração em Recurso Especial* nº 222.810. Relator para acórdão: Ministro José Delgado, Brasília, DF, 01 de agosto de 2000. STJ, Brasília, 2005

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. *RECURSO ESPECIAL*: nº1086121. Relator: Ministro Humberto Martins, Brasília, DF, 19 de agosto de 2010. STJ, Brasília, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28 ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16 ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Análise Crítica do ICMS: Energia Elétrica e Combustíveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, out. 2013, p. 140. 44

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo, 2010, p. 45 LC nº 87/1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30 ed.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 10 Edição, São Paulo, 2005, p. 35.40. Malheiros.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2003. p. 68.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

