

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
BACHARELADO EM DIREITO

GUSTAVO DE OLIVEIRA RISSARDI

INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA
NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Rio de Janeiro

2018

GUSTAVO DE OLIVEIRA RISSARDI

INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA
NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Frana Elizabeth Mendes.

Rio de Janeiro

2018

RISSARDI, Gustavo de Oliveira.

Incidência do ICMS sobre Energia Elétrica no Estado do Rio de Janeiro. / RISSARDI, Gustavo de Oliveira. – 2018.

51 f

. Projeto de Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Políticas, Faculdade de Direito.

Referências: f. 51

GUSTAVO DE OLIVEIRA RISSARDI

INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA
NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação da professora Dra. Frana Elizabeth Mendes.

Data de aprovação:

Banca Examinadora:

Orientadora: Profa. Dra. Frana Elizabeth Mendes

Avaliador 1

Avaliador 2

Rio de Janeiro

2018

Agradecimentos

A Deus, em primeiro lugar, por ter proporcionado saúde e lucidez para possibilitar a realização deste trabalho.

À minha esposa Thalita e meu filho Victor, que sempre me apoiaram nesta jornada, com imenso amor e carinho, e, sem dúvida, são os pilares fundamentais de minha vida.

Aos meus Pais, que me ensinaram os valores do conhecimento, pelo investimento dispensado aos filhos, pelo exemplo e constante aprendizado.

Ao grande tributarista Leonardo Andrade Costa, pela amizade, exemplo e motivação, sempre com opiniões que geram valor e aprendizado.

Aos amigos da Superintendência de Tributação, pela amizade e contribuição valiosa em minha formação.

À minha orientadora a mais plena gratidão, pelo aconselhamento e revisão deste trabalho.

Ao corpo docente do curso de Direito da UNIRIO, pela dedicação, respeito e zelo com seus alunos.

RESUMO

O presente trabalho aborda a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS sobre as operações com energia elétrica no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. A tributação deste setor possui nuances e especificidades, de forma que seu entendimento depende da compreensão das formas de comercialização da energia elétrica, seja o Ambiente de Contratação Regulado (ACR), quanto o Ambiente de Contratação Livre (ACL). No ACR constata-se o diferimento do imposto até a saída ao consumidor final e no ACL há a atribuição da responsabilidade do recolhimento por substituição tributária à distribuidora de energia elétrica. Em ambos os casos, a base de cálculo é o valor da operação da qual decorra o fornecimento da energia ao consumidor e a alíquota pode variar de 0% (zero por cento) a 32% (trinta e dois por cento), dependendo do consumo e de sua utilização.

Palavras-chave: Tributação. ICMS. Energia elétrica. Ambiente de Contratação Regulado. Ambiente de Contratação Livre. Lei Complementar n. 87/96. Lei estadual n. 2.657/96.

ABSTRACT

The present work deals with the incidence of the tax on operations related to the circulation of goods and on services of interstate and intercity transport and communication - ICMS on the operations with electric energy in the scope of the State of Rio de Janeiro. The taxation of this sector has nuances and specificities, so that its understanding depends on the studying of the electric energy commercialization, either the Regulated Contracting Environment (ACR) or the Free Contracting Environment (ACL). In the ACR, the tax deferral is verified until the final consumer is exited and in the ACL there is the attribution of the responsibility of the collection for tax substitution to the electric energy distributor. In both cases, the basis of calculation is the value of the operation from which the supply of energy to the consumer takes place and the rate may vary from 0% (zero percent) to 32% (thirty-two percent), depending on the consumption and its use.

Keywords: Taxation. ICMS. Electricity. Regulated Contracting Environment. Free Contracting Environment. Complementary Law 87/96. State Law 2.657 / 96.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO ICMS	9
2.1 Princípio da legalidade	10
2.2 Princípio da capacidade contributiva	14
2.3 Princípio da proibição de utilização de tributo com efeito de confisco	16
2.4 Critério da não cumulatividade	17
3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS RELATIVOS AO ICMS	20
3.1 Fato Gerador do ICMS	20
3.2 Sujeito Passivo	22
3.3 Sujeito Ativo	24
3.4 Base de Cálculo	25
3.5 Alíquota	27
3.5.1 Fundo Estadual de Combate à Pobreza - FECP	29
4 FUNCIONAMENTO DO SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO	30
4.1 Mercado de Energia Elétrica na sua configuração atual	30
4.2 Histórico do mercado de energia elétrica	33
4.3 Composição tarifária da energia elétrica	35
5 INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	38
5.1 ICMS no ambiente de contratação regulado	41
5.2 ICMS no ambiente de contratação livre	43
5.3 Alíquotas aplicáveis ao ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro	44
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
7 REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

As transações comerciais no setor elétrico brasileiro são de extrema complexidade e a legislação tributária relativa ao ICMS deve atender a tais peculiaridades. Para compreender as nuances desta incidência tributária é necessário aprofundamento sobre as suas formas de comercialização e o papel de cada agente, seja ele gerador, transmissor, distribuidor ou comercializador de energia.

O objetivo deste trabalho é proporcionar o entendimento, como um todo, acerca da legislação que rege a incidência do ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro.

Para tanto, em um primeiro momento serão abordados os principais conceitos constitucionais tributários aplicáveis ao ICMS, a partir de um estudo sobre os princípios da legalidade, capacidade contributiva, proibição de utilização de tributo com efeito de confisco e não cumulatividade.

Além disso, serão estudados os elementos da obrigação tributária, quais sejam, fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo e alíquota relativos ao ICMS.

Em seguida, será tratado o funcionamento do setor elétrico, detalhando os mercados de energia, dividido em ambiente de contratação livre e ambiente de contratação regulado, além da composição tarifária regulada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL.

Posteriormente, será abordada a incidência do ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro, especificando a tributação nos ambientes de contratação livre e regulado.

2 CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO ICMS

De competência estadual, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS tem como fundamento constitucional o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal/88, reproduzido a seguir.

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;
(BRASIL, 1988)

O mencionado imposto é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal e tem como hipóteses de incidência, em síntese:

a) Operação de circulação de mercadorias;

- b) Prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal;
- c) Prestação de serviços de comunicação.

Neste capítulo objetiva-se abordar os principais princípios constitucionais aplicáveis a este imposto estadual, como princípio da legalidade, da capacidade contributiva, da proibição do confisco e da não cumulatividade.

Os mencionados princípios limitam a atuação dos Estados e do Distrito Federal, restringindo sua atuação ao campo determinado pela Constituição Federal. Nestes termos, Machado (2002, p. 236) entende que “o legislador infraconstitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva”.

Ainda, o mesmo autor assevera:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. (MACHADO, 2002, p. 32)

Desta forma, objetiva-se com os princípios constitucionais tributários proteger os contribuintes contra eventuais abusos de poder por parte do Poder Público. Serão estudados na sequência os principais princípios constitucionais aplicáveis ao ICMS.

2.1 Princípio da legalidade

Previsto de forma geral no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal/88, o princípio da legalidade pode ser considerado um dos pilares do estado democrático de direito, ao estabelecer, genericamente, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(BRASIL, 1988)

No campo do Direito Público, mais especificamente no Direito Tributário, o princípio da legalidade possui um sentido mais específico, o princípio da legalidade estrita.

Também chamado de princípio da reserva de lei, ou da legalidade estrita, está consubstanciado no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal/88, além do já mencionado

inciso II do artigo 5º, a partir da vedação a todos os Entes Políticos de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(BRASIL, 1988)

Vale transcrever, *in verbis*, os ensinamentos de Costa (2014, p. 124):

[...] nos deparamos com o princípio da legalidade tributária, o qual se desdobra em duas faces: por um lado vincula o Poder Público, uma vez que sua conduta está atrelada aos limites da lei; de outro lado, impõe aos cidadãos-contribuintes o dever de agir dentro dos limites da razoabilidade, a fim de impedir possíveis abusos no planejamento fiscal-tributário e evitar os fins almejados pelo ordenamento jurídico.

(COSTA, 2014, p. 124)

Neste sentido, encontra-se o poder público vinculado aos limites da lei e também os contribuintes compelidos a observar a norma legal, nos limites da razoabilidade, evitando possíveis abusos no planejamento fiscal-tributário.

Ainda, destaca Carraza (2012) que somente com base em lei os tributos podem ser instituídos e arrecadados. Isto vale para todos os tributos, ou seja, para impostos, taxas e contribuições. Aplica-se, portanto, ao ICMS, imposto tratado neste trabalho.

Ademais, segundo os ensinamentos do mencionado doutrinador, seu entendimento, a partir de uma interpretação sistemática da Constituição Federal, é de que somente é possível aumentar ou criar tributos por meio de lei ordinária (em sentido orgânico-formal), conforme se verifica a seguir:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos.

(CARRAZA, 2012, p. 280)

Por essas razões, para instituir ou majorar tributos em geral, é imprescindível a edição de lei, em sentido formal, que possua todos os elementos de identificação do fato jurídico-tributário e desta relação jurídica. Deve ser definido, de maneira completa e taxativa os fatos que ensejam o surgimento da obrigação tributária, bem como a sua forma de quantificação.

A Constituição Federal/88 estabelece matérias que não basta a edição de lei ordinária, mas há a necessidade de edição de norma geral pela via da lei complementar, a qual possui quórum maior de aprovação.

Assim estabelece o artigo 146 da Lei Maior:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **atos geradores, bases de cálculo e contribuintes**;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

(BRASIL, 1988, grifo nosso)

Neste sentido, o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966¹, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Em relação ao tema em epígrafe, vale destacar a parte final da alínea ‘a’ do inciso III do mencionado artigo 146, segundo o qual lei complementar deve definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Outro dispositivo, específico quanto ao ICMS, o inciso XII do §1º do artigo 155 da norma constitucional estabelece os assuntos que devem ser tratados por lei complementar, vejamos:

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

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

[...]

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;

¹ Embora tenha sido aprovado formalmente como lei complementar, o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal/88 com o status de lei complementar, em decorrência do disposto no art. 34, §5 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

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;

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.

[...]

(BRASIL, 1988)

Desta forma, considerando o disposto no artigo 146 e no inciso XII do §1º do artigo 155 da Constituição Federal/88, depreende-se que lei complementar deverá disciplinar os fatos geradores, fixar a base de cálculo, definir seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, dentre outras previsões. Para tanto, foi editada a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, norma geral aplicável a todo o território nacional, que busca evitar conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal.

Vale transcrever o seguinte trecho a respeito do tema:

Registre-se que o art. 146, III, *a*, da Constituição, ao exigir a definição em lei complementar do fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos, utiliza a expressão *fato gerador* para designar somente o aspecto material deste, não se incluindo na sua regulação os elementos quantitativos e subjetivos, e muitas vezes nem os de natureza espacial e temporal. A expressão *fato gerador*, pela própria previsão no mesmo dispositivo da necessidade de fixação da *base de cálculo* e do *contribuinte*, automaticamente exclui a exigência quanto aos aspectos quantitativos e subjetivos. Mas muitas vezes, a definição do fato gerador em lei complementar não estabelece o *momento* e o *local* de incidência, deixando a sua eleição a cargo da lei ordinária, como acontece com a fixação do momento temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, estabelecido pelo art. 23 do DL nº 37/66 como sendo a data de registro da declaração de importação na repartição competente, uma vez que a definição do art. 19 do CTN, ao escolher a entrada do bem no Brasil como fato gerador do II, é lacunosa a esse respeito, face aos inúmeros atos que compõem o procedimento de ingresso do produto em território nacional. Tal disciplina, não fere a exigência de lei complementar, conforme já entendeu o STF, dada a compatibilidade entre os dois dispositivos. No entanto, em se tratando de tributos estaduais e municipais que incidam sobre a circulação de bens e serviços pelo território nacional, é indispensável que a definição em lei complementar do fato gerador, preveja o seu aspecto espacial, a fim de evitar a pluritributação. Deste modo, é essencial a definição pelo art. 11 da LC nº 87/96 e pelo art. 3º da LC nº 116/03, quanto aos elementos espaciais dos fatos geradores do ICMS e do ISS, respectivamente.

(RIBEIRO, 2007)

A referida norma legal, Lei Kandir, define o sujeito passivo em seu artigo 4º, o critério espacial no artigo 11, o aspecto temporal no artigo 12, a base de cálculo em seu artigo 13 e

disciplina a não cumulatividade do imposto nos artigos 19, 20 e 21, estabelecendo normas gerais aplicáveis em todo o território nacional a este imposto de competência estadual. Fixa-se, desta forma, certa uniformidade nacional em relação às diversas Unidades Federadas titulares da competência ativa de sua instituição.

Não basta, entretanto, apenas a mencionada lei complementar, que regula as normas gerais de incidência, mas sim a edição de lei ordinária estadual, instituidora e balizadora do ICMS no respectivo território estadual, ou de decreto-legislativo estadual, ratificador de convênios firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

2.2 Princípio da capacidade contributiva

Pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva age como uma baliza para criação de tributos, fazendo com que o legislador leve em conta a capacidade do sujeito passivo de recolher aos cofres públicos.

Trata-se, portanto, de um princípio fundado em um conceito econômico e de justiça fiscal, de forma que a tributação recaia de forma mais intensa sobre os que possuem maior manifestação de riqueza.

Nesta senda, Carraza (2012, p. 94) assevera que deve ser observada a capacidade econômica de cada classe de contribuintes para não comprometer o seu “mínimo vital”, protegendo a dignidade dos indivíduos:

Os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte, etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas. (CARRAZA, 2012, p. 94)

Por sua vez, ensina Costa (2014, p. 140) que deve ser levado em consideração o consumo de bens e serviços, o auferimento de renda ou a aquisição, posse, propriedade ou transmissão de patrimônio:

A capacidade econômica, subprincípio da igualdade, apesar de se realizar potencialmente de múltiplas formas e medidas, constitui-se, ao mesmo tempo, em pressuposto, parâmetro e limite da incidência de tributos. Afinal, não há o que ser tributado caso não haja prévia e inequívoca manifestação de riqueza, em qualquer das formas em que possivelmente se exterioriza, por meio dos diversos substratos econômicos de incidência de tributos: o **consumo** de bens e serviços, o auferimento de **renda** ou a aquisição, posse, propriedade ou transmissão de **patrimônio**.

Nesse sentido, a capacidade econômica é pressuposto necessário à incidência dos tributos. A igualdade, a seu turno, em seu sentido formal e material, é o parâmetro que deve ser necessariamente utilizado para a concretização da capacidade econômica no mundo contemporâneo, tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei de qualquer dos Poderes.

Dessa forma, os tratamentos tributários diferenciados que visam distinguir pessoas, objetos e situações devem observar como parâmetro necessário a capacidade econômica. Por sua vez, a tributação encontra limites em dois planos, pois não pode suprimir o **mínimo existencial**, tampouco servir de instrumento para o **confisco**.

(COSTA, 2014, p. 140, grifo do autor)

Nos impostos diretos, a aplicação do princípio da capacidade contributiva se torna de mais fácil aplicação, tendo em vista que se pode verificar a condição específica do sujeito passivo que suportará o ônus do tributo.

Entretanto, nos impostos indiretos, que é o caso do ICMS, sua aplicação não é tão trivial, pois quem suporta o ônus tributário não é quem pratica o fato gerador, mas sim o consumidor final. Dito em outras palavras, quem pratica o fato gerador do ICMS é o contribuinte de direito, mas ele repassa o valor do tributo ao consumidor final, este sim que suporta o ônus do tributo, sendo chamado de contribuinte de fato.

Desta forma, não é possível ponderar a incidência do tributo indireto conforme a realidade econômica de cada contribuinte considerando sua renda, patrimônio ou consumo, pois não é possível prever qual contribuinte consumirá determinada mercadoria.

Ademais, qualquer que seja o adquirente da mercadoria, o *quantum* devido será o mesmo, onerando de forma maior os mais pobres, relativamente à porcentagem que o imposto representa sobre sua renda, e de uma forma menor os mais ricos, haja vista o imposto representar uma porcentagem ínfima de seu patrimônio. Este fenômeno é conhecido como regressividade.

Conforme ensina Costa (2003), apesar de o princípio da capacidade contributiva ser de difícil aplicação nos impostos indiretos, é possível empregá-lo por meio do “princípio da seletividade”, segundo o qual as alíquotas do ICMS podem ser maiores ou menores de acordo com a essencialidade da mercadoria ou do serviço, nos termos do disposto no inciso III do §2º do artigo 155 da Constituição Federal/88.

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

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

(BRASIL, 1988)

Neste diapasão, Paulsen et al (2011, p. 275) assevera que:

A essencialidade consiste na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em reduções de base de cálculo, distinções de alíquotas, créditos outorgados e demais incentivos fiscais.

(PAULSEN et al, 2011, p. 275)

Operacionaliza-se, portanto, a fixação de diversas alíquotas para negócios jurídicos distintos, como exemplo vale mencionar que no Estado do Rio de Janeiro, a alíquota do ICMS de pão é de 14%², já para perfumes e cosméticos³, a alíquota aplicável é 27%.

Acrescenta, ainda, o mesmo autor, que a seletividade não é mero critério de conveniência e oportunidade, mas sim um impedimento constitucional de que o Fisco, com cunho eminentemente arrecadatório, atribua carga tributária mais gravosa em relação a itens considerados essenciais à população:

Embora a facultatividade constitua elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias que sejam de primeira necessidade.

(PAULSEN et al, 2011, p. 275)

2.3 Princípio da proibição de utilização de tributo com efeito de confisco

Outro importante princípio estabelecido na Carta Maior da República é o da proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, previsto em seu artigo 150, inciso IV, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Nestes termos, assim prevê a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(BRASIL, 1988)

Nesta esteira, Carraza (2013, p. 114) define o princípio da proibição do confisco, ou, em suas palavras, o princípio da não confiscatoriedade:

O princípio da não confiscatoriedade (ou do não confisco), insculpido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de

² O pão é tributado à alíquota de 14%, conforme previsto no inciso X do artigo 14 da Lei n. 2657/96, já incluído o adicional de 2% relativo ao FECP, instituído pela Lei n. 4056/02.

³ Conforme disciplina do inciso II do artigo 4º do Decreto n. 45607/16, a carga tributária do ICMS é 27% (vinte e sete por cento) para perfume e cosmético, já incluído o adicional de 2% relativo ao FECP, instituído pela Lei n. 4056/02.

confisco”), proíbe usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos. Entremeia-se com os princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, e, nessa medida, define, tanto quanto estes, *garantia fundamental*, que, além de ter eficácia plena e aplicabilidade imediata (cf. art. 5º, §1º, da CF), pertence ao núcleo imodificável da Carta Magna (cf. art. 60, §4º, IV, da CF). (CARRAZA, 2013, p. 114, grifo do autor)

Assim, não pode o Poder Público se apoderar do patrimônio do contribuinte de forma desmedida, constituindo garantia fundamental o princípio do não confisco, intimamente ligado aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Constitui, portanto, princípio que direciona e norteia os aplicadores do direito, servindo como mais um instrumento ao Poder Judiciário, conforme muito bem ensina Machado (2002, p. 47):

[...] cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender de provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente os que integram o Supremo Tribunal Federal. (MACHADO, 2002, p. 47)

2.4 Critério da não cumulatividade

Quanto ao critério da não cumulatividade, talvez o mais característico do ICMS, previsto no art. 155, §2º, I e II, da Constituição Federal/88, possibilita ao contribuinte a compensação do imposto devido com o abatimento daquele incidente sobre as operações anteriores, de forma que o ICMS incida somente sobre o valor agregado na referida operação.

Corroborando com o exposto o ensinamento do professor Rosa (2011, p.8):

Tanto o IVM como o IVC eram impostos sobre o consumo que tinham como hipótese principal de incidência a transmissão da propriedade da mercadoria – a venda, até que a mesma chegasse às mãos do consumidor final. O IVC, utilizado desde a década de 40, incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa, ‘em cascata’, o que gerava distorção no ciclo econômico e muitas críticas dos doutrinadores.

Assim, no bojo de uma reforma tributária, vigente a partir de 1967, conforme a Emenda Constitucional 18/65, partiu-se para a adoção de um novo imposto, o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias baseado no modelo do imposto sobre valor adicionado francês TVA – *Taxe sur La Valeur Ajoutée*, que, moldado nos tempos do pós-guerra, trazia um elemento interessante: a não-cumulatividade, a possibilidade da compensação do imposto anteriormente pago sobre a mercadoria, gerando maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte efetivamente recolhesse apenas o tributo sobre o seu valor agregado ou, digamos, sobre o seu ‘lucro bruto’.

(ROSA, 2011, p.8)

Vale destacar, também, a lição de Carraza (2015, p. 319):

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma *diretriz imperativa*, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS.

(CARRAZA, 2015, p. 319)

Dessa forma, este critério é de observância obrigatória pelos Fiscos Estaduais, que não podem criar situações em suas leis estaduais, e tampouco em normas infralegais, que acarretem a cumulatividade do imposto, o que resultaria em ofensa ao mandamento constitucional em epígrafe.

Paulsen et al (2011, p. 266) detalha no seguinte sentido:

O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, com o montante incidente nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O crédito nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário (compreendendo mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consumo, energia elétrica), e prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

O débito nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto mercadorias transacionadas pelo contribuinte, e os referidos serviços de transporte e de comunicação, devidamente quantificados.

(PAULSEN et al, 2011, p. 266)

Assim, para ocorrer a não cumulatividade, existe o mecanismo de débitos e créditos. A cada aquisição tributada de mercadorias, o adquirente registra como crédito o valor do imposto incidente na operação anterior. E a cada venda tributada, o estabelecimento registra o ICMS incidente como débito do imposto. Ao final do período de apuração, o contribuinte faz a apuração da diferença entre débitos e créditos e deve recolher esse valor aos cofres públicos (ALEXANDRE, 2011, p. 608).

Para demonstrar o funcionamento desta sistemática ao longo de uma cadeia produtiva, apresenta-se a figura 1, supondo a venda de determinado produto por uma indústria a um atacadista/distribuidor por R\$100,00; que, por sua vez, venda tal mercadoria para um varejista por R\$150,00; e este, por último, venda o aludido produto por R\$200,00 para um consumidor final. Será considerada uma alíquota hipotética de 10% uniforme em toda a cadeia de circulação da mercadoria.



Figura 1 – Incidência do ICMS ao longo de toda a cadeia de circulação da mercadoria.

No exemplo em tela, considerando que a indústria não utilize insumos tributados⁴, ao vender um determinado produto por R\$100,00, terá um débito de R\$10,00 de imposto e deverá pagar R\$10,00 aos cofres públicos. Por sua vez, o atacadista/distribuidor, ao vender a mercadoria por R\$150,00, deverá se debitar de R\$15,00 de imposto e se creditar dos R\$10,00 que incidiram na saída do industrial, resultando em um ICMS a pagar de R\$5,00 (R\$15,00-R\$10,00). Já o varejista, ao efetuar a venda da mercadoria por R\$200,00 ao consumidor final, deverá se debitar dos R\$20,00 de imposto incidente na operação e se creditar dos R\$15,00 devidos na etapa anterior, o que implica um pagamento de R\$5,00 (R\$20,00-R\$15,00) aos cofres públicos.

Percebe-se, dessa forma, que a soma do ICMS devido em toda a cadeia resulta o valor de R\$20,00 (R\$10,00 pelo industrial, R\$5,00 pelo atacadista e R\$5,00 pelo varejista), que corresponde exatamente a 10% sobre o valor de venda da mercadoria no varejo, demonstrando a não cumulatividade do imposto.

Relativamente a este tema, é imperioso apresentar os ensinamentos de Rosa (2011, p. 11) a respeito das diferenças entre a incidência sobre valor agregado e a não-cumulatividade do ICMS.

Ocorrendo toda a cadeia de circulação dentro do Estado, vemos que o ICMS acaba por incidir exatamente sobre o valor agregado. Mas, atenção: quando entram em cena operações interestaduais, em virtude da diferença de graduação entre as alíquotas internas e interestaduais, não se pode dizer a mesma coisa. Por exemplo, quem adquire de outro Estado, com 12% de ICMS, se vender dentro do Estado, sujeito à alíquota interna de 18%, pagará imposto mesmo que venda pelo mesmo valor, sem valor agregado. Por isso, a CF/88 não utiliza a expressão “valor agregado”, mas sim imposto não-cumulativo, calculando-se o imposto pela saída e compensando-se o imposto cobrado na operação anterior.
(ROSA, 2011, p. 11)

⁴ Caso a indústria utilize insumos tributados, ela poderá se creditar do valor do imposto incidente sobre os referidos insumos.

Por sua vez, Amorim (2007, p. 9) destaca que o referido direito constitui cláusula pétrea em nosso ordenamento jurídico, sendo possíveis como exceções somente aquelas previstas no texto constitucional, vejamos:

Sendo a não-cumulatividade um princípio, que traz garantia a todo cidadão/contribuinte do ICMS (de que ele não será cumulativo) em todo território nacional, podemos afirmar, com base no art. 60, §4º, inc. IV da Constituição, ser ele também uma cláusula pétrea.

Cumprir acrescentar mais um dado de extrema relevância: A Carta Magna, conforme já mencionado anteriormente, já criou as exceções ao princípio da não-cumulatividade em seu próprio corpo originário. Isto é, ciente de que um princípio instituído pelo Poder Constituinte Originário só poderá ter suas exceções criadas pelo mesmo poder, a Assembléia Constituinte estabeleceu expressamente as duas únicas exceções a este princípio, a saber: as hipóteses de não-incidência e isenção.

(AMORIM, 2007, p. 9)

Desta forma, verifica-se que a incidência do ICMS deve obrigatoriamente atender ao princípio da não cumulatividade constitucionalmente previsto, de forma que haja a compensação do imposto devido com o abatimento daquele incidente sobre as operações anteriores, princípio esse que não pode ser suprimido ou mitigado, por ser considerado cláusula pétrea de nossa Carta Maior.

3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS RELATIVOS AO ICMS

Este capítulo objetiva abordar os principais aspectos a respeito da legislação infraconstitucional aplicável ao ICMS, adentrando-se nos seguintes elementos: fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo e base de cálculo.

3.1 Fato Gerador do ICMS

Relativamente ao fato gerador no âmbito do Direito Tributário, este pode ser dividido em: i) fato gerador da obrigação tributária principal e ii) fato gerador da obrigação acessória. Quanto ao primeiro, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 114, define como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Por sua vez, o artigo 115 do CTN estabelece que o fato gerador da obrigação acessória é aquela que impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Amaro (2011, p. 282) elucida bem a subdivisão entre fato gerador da obrigação principal e acessória e seus conceitos:

A lógica interna da postura formalista e conceitualista do Código Tributário Nacional levou-o, pois, a disciplinar os “diferentes” fatos geradores de deveres de natureza tributária: a) o *fato gerador da obrigação principal*, que em face do conceito codificado, se biparte em a1) fato gerador *do tributo* (situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária *de pagar tributo*), e a2) fato gerador *de penalidade* (situação cuja realização enseja a aplicação *da penalidade* cominada pela lei); e b) fato gerador de *obrigações instrumentais positivas ou negativas* (situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos)
(AMARO, 2011, p. 282, grifo do autor)

É importante mencionar, também, os ensinamentos de Costa (2014, p. 291) acerca da regra-matriz de incidência dos tributos, composta por uma hipótese e uma consequência caso a hipótese venha a ocorrer:

A regra-matriz de incidência tributária demonstra, portanto, como se dará a incidência da norma que regula determinado tributo sobre fatos ocorridos concretamente. Assim como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra-matriz de incidência tributária é composta por duas partes:

- (i) uma hipótese, na qual estará previsto um fato com conteúdo econômico (inserido em determinado espaço e tempo) e
 - (ii) uma consequência caso o fato descrito na hipótese ocorrer no mundo real. Tendo em vista que tratamos de norma de incidência de tributo, esta consequência será a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar determinado tributo [...]
- (COSTA, 2014, p. 291)

Quanto ao ICMS, Carraza (2015) ensina acerca do âmbito de incidência segregando o referido imposto em: imposto sobre operações mercantis, o ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS sobre serviços de comunicação, o ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e, por fim, o ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Isso demonstra a vultosa abrangência deste tributo estadual, que atinge os diversos setores da economia.

Em síntese, o fato gerador do ICMS se caracteriza com a circulação de mercadorias ou serviços e as suas hipóteses de incidência podem ser verificadas no artigo 2º da Lei Complementar n. 87/96:

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;

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)

Conforme este comando legal, o fato gerador do ICMS caracteriza-se no caso de operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive na importação; fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; prestação onerosa de serviço de comunicação; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e, quando sujeito ao imposto municipal, a Lei Complementar n. 116/03 expressamente indicar a incidência do ICMS.

É importante observar, também, o comando normativo presente no §2º do mencionado artigo 2º, segundo o qual a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Muito embora, o entendimento mais contemporâneo da doutrina seja no sentido do negócio jurídico realizado, a partir de uma interpretação sistemática do fato gerador, assim, “o fato gerador tem que estar ligado à determinada circunstância da vida do contribuinte que denote capacidade contributiva, ou seja, que constitua signo presuntivo de riqueza” (COSTA, 2014, p. 293).

3.2 Sujeito Passivo

Sujeito passivo da obrigação tributária é aquele a quem a lei atribui o dever de pagamento do imposto. Possui amparo legal no artigo 121 do Código Tributário Nacional, que

define a condição de sujeito passivo e diferencia aquele na condição de contribuinte e o que chamamos de responsável.

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, 1966)

Amorim (2007, p. 18) elucida bem esta diferenciação entre a condição de contribuinte ou de responsável. O primeiro é aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária, já o segundo possui a condição atribuída por lei, não possuindo relação direta e pessoal com a prática do fato gerador, vejamos:

Contribuinte é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária.

O sujeito passivo, qualificado como responsável, pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição.

Assim, temos a figura do contribuinte, que sempre terá uma relação pessoal e direta com o fato gerador. É o caso do comerciante, por exemplo, que será o contribuinte do ICMS quando efetuar uma venda de mercadoria.

Já o responsável, embora não seja contribuinte, por não possuir relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador poderá revestir a condição de sujeito passivo da obrigação tributária por disposição expressa de lei.

(AMORIM, 2007, p. 18)

Especificamente em relação ao ICMS, o artigo 4º da Lei Complementar n. 87/96 estabelece como 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 (BRASIL, 1996).

Entretanto, o parágrafo único do mencionado artigo 4º estabelece outras situações em que a pessoa física ou jurídica é considerada contribuinte, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

Art. 4º (...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

(BRASIL, 1996)

A respeito do tema, vale apresentar as lições do doutrinador Carraza (2015, p. 37):

E quem pode promover a realização de tais operações? Entendemos que só o produtor, o industrial ou o comerciante. O particular (dona de casa, operário, aposentado etc.) que vende um objeto seu não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias; apenas vende um bem móvel qualquer. O mesmo podemos dizer do profissional liberal (médico, dentista, advogado), do professor, do funcionário público, enfim, de todos os que não revestirem uma destas três condições: comerciante, industrial ou produtor.

(CARRAZA, 2015, p. 37)

Entretanto, o autor esclarece que as noções de comerciante, industrial ou produtor possuem, neste caso, uma dimensão maior daquelas dadas pelo Direito Civil ou Empresarial. Neste sentido, na mesma obra Carraza define o sujeito passivo do ICMS:

Pensamos, portanto, não ser excessivamente arrojada a ideia de que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica ou, até, sem personificação de Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis.

(CARRAZA, 2015, p. 37)

3.3 Sujeito Ativo

O Código Tributário Nacional define em seu artigo 119 o sujeito ativo da obrigação tributária:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

(BRASIL, 1966)

Nestes termos, sujeito ativo da obrigação é aquele que possui competência constitucional para instituir o tributo. No caso do ICMS, a norma constitucional atribui tal competência para os Estados e o Distrito Federal.

Excepcionalmente, no caso de territórios ou na hipótese de iminência ou caso de guerra externa, poderá a União ser titular da competência ativa do aludido imposto, nos termos dos artigos 147 e 154, II, ambos da Constituição da República/88.

3.4 Base de Cálculo

A base cálculo consiste no valor monetário sobre o qual deve ser multiplicada a alíquota para quantificar o montante devido à Fazenda Pública. Vejamos o ensinamento de Carraza (2015, p. 97):

Para criar um tributo a pessoa política vale-se, sempre, do seguinte mecanismo jurídico: descreve, por meio de lei, um fato (a *hipótese de incidência* ou *fato gerador “in abstracto”*), a cuja realização vincula o nascimento da obrigação de pagar uma determinada importância em dinheiro (*obrigação tributária*).

Isto só, porém, não basta. Deve, ainda, descrever os *critérios* que permitirão fixar, com exatidão, a quantidade de dinheiro a pagar, após a realização do *fato impositivo* (*fato gerador “in concreto”*).

Fixar a quantidade de dinheiro a pagar é o mesmo que *quantificar* a obrigação tributária, ou, se quisermos, é o mesmo que *quantificar* a dívida que o sujeito passivo do tributo terá que pagar ao Fisco.

(CARRAZA, 2015, p. 97)

Pode-se dizer, portanto, que a base de cálculo possui duas funções, a de quantificar a prestação do sujeito passivo e a de confirmar a natureza jurídica do referido tributo.

Em relação ao ICMS, Paulsen et al (2011, p. 248) assim define:

A base de cálculo é o valor da operação mercantil; é o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim, o imposto não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva.

No fornecimento de alimentação e bebidas, a base será o valor da operação, compreendendo a mercadoria e o serviço, enquanto no fornecimento de mercadorias com prestações de serviços, a base será o valor da operação, ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada.

(PAULSEN et al, 2011, p. 248)

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, na hipótese de circulação de mercadorias, e o valor do serviço no caso de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

É importante mencionar que a alínea ‘i’ do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal/88 estabelece que a base de cálculo do imposto será fixada por lei complementar, além de que o montante do próprio imposto o integra:

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

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.

(BRASIL, 1988)

Desta forma, diz-se que o cálculo do ICMS é “por dentro”, pelo fato de o próprio imposto integrar a sua base de cálculo. Para ilustrar a situação, exemplifica-se no quadro a seguir as diferenças de cálculo entre o ICMS e o IPI⁵, tendo em vista que este último é calculado “por fora”, ou seja, o montante do IPI não integra sua própria base de cálculo. Para os cálculos serão utilizados os seguintes dados hipotéticos: alíquota de 15% e valor da mercadoria de R\$100,00.

Quadro 1 – Exemplo de cálculo do ICMS “por dentro”.

ICMS		IPI	
Valor da mercadoria	= R\$ 100,00	Valor da mercadoria	= R\$ 100,00
Valor do ICMS	= R\$ 15,00	Valor do IPI	= R\$ 15,00
Valor total da Nota Fiscal	= R\$ 100,00	Valor total da Nota Fiscal	= R\$ 115,00

A partir do exemplo supra, pretende-se demonstrar que, no caso do ICMS, o valor do imposto está “dentro” do valor da própria mercadoria, não alterando o valor que será cobrado do destinatário, ou seja, o ICMS não altera o valor total da nota fiscal, que é igual ao valor da mercadoria. Por outro lado, se o imposto fosse calculado “por fora”, como é o caso do IPI, o valor do imposto seria somado ao valor da mercadoria para resultar no valor total da nota, que seria o montante cobrado do comprador.

Neste sentido, para ser obtido o valor de ICMS incidente na operação, basta multiplicar a alíquota pela base de cálculo do imposto.

Como exemplo da forma de cálculo do ICMS incidente em uma operação de compra e venda, supondo uma alíquota de 10% e como valor da operação de venda da mercadoria de R\$150,00, o imposto devido será o resultado da multiplicação da base de cálculo (R\$150,00) pela alíquota (10%), o que resulta em R\$15,00.

Ainda em relação à base de cálculo do ICMS, em decorrência do disposto na alínea ‘i’ do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal/88 e do princípio da legalidade estrita, a base de cálculo do ICMS está fixada no artigo 13 da Lei Complementar n. 87/96 e mais detalhadamente na lei estadual de cada Unidade Federada titular da sujeição ativa.

⁵ IPI é o Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência federal. O cálculo desse imposto é feito de forma distinta do cálculo do ICMS, assim ele foi mencionado apenas para exemplificar melhor a incidência do ICMS “por dentro”.

3.5 Alíquota

Alíquota pode ser definida como o percentual que deve ser aplicado na base de cálculo do imposto para determinação do montante devido aos cofres públicos, devendo ser fixada por meio de lei ordinária. No mesmo sentido ensina Amorim (2007, p. 17): “alíquota é o percentual definido em lei, que se aplica sobre a base de cálculo para definir o valor do imposto a pagar”.

A respeito das alíquotas do ICMS, a Constituição Federal/88 estabelece as seguintes disposições:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
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;
(BRASIL, 1988)

A partir do disposto no inciso IV do §2º do artigo 155, verifica-se que as alíquotas das operações interestaduais e de exportação devem ser fixadas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, sendo o seu quórum de aprovação a maioria absoluta de seus membros.

Destaque-se, neste ponto, a previsão contida no artigo 1º da Resolução do Senado Federal n. 22/89, que estabeleceu as alíquotas interestaduais aplicáveis:

Art. 1º - A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.
Parágrafo Único - Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:
I - em 1989, oito por cento;
II - a partir de 1990, sete por cento.
(BRASIL, 1989)

Além disso, vale mencionar que a Resolução do Senado Federal n. 13/12 estabeleceu a alíquota interestadual no caso de mercadorias importadas do exterior, vejamos:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).
[...]
(BRASIL, 2012)

Relativamente ao caso de exportação, com o advento da Emenda Constitucional n. 42/03, a alínea 'a' do inciso X do §2º do artigo 155 passou a determinar a não incidência do ICMS sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços.

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

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;

(BRASIL, 1988)

Por sua vez, a Constituição da República facultou ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas ou máximas para as operações internas, nos termos do inciso V do §2º do artigo 155 em questão. Vale mencionar que, até a data de edição deste trabalho, não foi editada norma do Senado neste sentido.

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

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;

(BRASIL, 1988)

Sobre este assunto, é relevante mencionar Torres (2013), segundo o qual as resoluções do Senado Federal “são instrumentos introdutórios de normas tributárias primárias que inovam a ordem jurídica em caráter vinculante para todos os estados, a fim de garantir uniformidade nos limites mínimos ou máximos das alíquotas dos impostos estaduais”.

Outro ponto que merece destaque é a previsão contida no inciso VI do referido §2º, que veda a fixação de alíquotas internas de ICMS inferiores àquelas previstas para as operações interestaduais, salvo na hipótese de deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no art. 155, §2º, XII, "g"⁶, *verbis*:

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

⁶ Este dispositivo determina que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A referida norma é a Lei Complementar n. 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

[...]

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; (BRASIL, 1988)

Já para a efetiva fixação das alíquotas, cabe a cada Unidade Federada disciplinar, por meio de lei ordinária estadual, as alíquotas aplicáveis, em razão das disposições constitucionais mencionadas e do princípio da legalidade.

3.5.1 Fundo Estadual de Combate à Pobreza - FECP

O artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal estabelece a criação de Fundos Estaduais de Combate à Pobreza e seu §1º faculta aos Estados e ao Distrito Federal a criação de adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS para financiar o mencionado fundo, nestes termos:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, **poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.**

§ 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

(BRASIL, 1988, grifo nosso)

Trata-se, portanto, de um adicional na alíquota do ICMS que foi criado, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, pela Lei estadual n. 4.056/2002, com o objetivo de viabilizar a todos os fluminenses acesso a níveis dignos de subsistência visando a melhoria de qualidade de vida, nos termos do artigo 1º da referida lei. A previsão legal foi regulamentada no artigo 14-A do Livro I do Regulamento do ICMS (RICMS-RJ/00), aprovado pelo Decreto estadual n. 27.427/00, e com disposições específicas estabelecidas na Resolução SEFAZ n. 987/16.

4 FUNCIONAMENTO DO SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO

Neste capítulo pretende-se fazer uma breve introdução sobre quais são os agentes do mercado de energia elétrica e os seus papéis, quais sejam: o gerador, o transmissor, o distribuidor e o comercializador de energia elétrica. A relação entre os diversos agentes pode ser visualizada a seguir:



Figura 2 – Segmentos do Sistema Elétrico Brasileiro.

(CCEE. Câmara de Comercialização de Energia Elétrica. Disponível em: <https://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/inicio?_afzLoop=153918213614764&_adf.ctrl-state=fh2bk667q_1>. Acesso em 20.10.2018.)

Os agentes geradores são os responsáveis pela produção de energia elétrica no país, podem ser geradores públicos, produtores independentes de energia, e autoprodutores.

Já o setor de transmissão é o responsável por transmitir grandes volumes de energia elétrica do ponto de geração até o ponto de distribuição.

Por sua vez, os agentes de distribuição convertem a energia a uma tensão compatível para consumo e a disponibiliza para o consumidor final.

Os agentes de comercialização são os que praticam a compra e venda de energia elétrica. Este setor engloba as comercializadoras, os consumidores cativos, os livres e os especiais.

4.1 Mercado de Energia Elétrica na sua configuração atual

O mercado brasileiro de energia elétrica se subdivide em dois grandes ambientes: o ambiente de contratação regulada (ACR) e o ambiente de contratação livre (ACL).

No ACR, o consumidor final adquire a energia elétrica da distribuidora a que está conectado. Neste caso, a distribuidora entrega a energia que adquiriu por meio de leilões promovidos pela ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica). Para trazer mais clareza à

questão transcreve-se o conceito do ACR previsto no sítio eletrônico da Celesc – Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A:

No Ambiente de Contratação Regulada – ACR, os Agentes de Distribuição, através de leilões públicos promovidos pelo Poder Concedente (Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL) e operacionalizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, adquirem a energia elétrica para atender seu mercado (consumidores cativos).
(CELESC, 2018)

Neste ambiente de contratação, a CCEE realiza leilões de energia elétrica, sob supervisão da ANEEL, para suprir contratação de energia pelas concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN para o atendimento à totalidade de seus mercados, nos termos da Lei n. 10.848/2004.

Os consumidores deste ambiente de contratação são denominados “consumidores cativos”, em que se insere o consumo residencial, além de empresas de baixo consumo e as que não tenham optado pelo mercado livre. O processo de compra por parte do consumidor cativo é relativamente simples, envolvendo apenas o consumidor e uma distribuidora de energia.

Neste sentido, também define a distribuidora Energisa S.A. em seu sítio eletrônico, que consumidor cativo é aquele que:

- Compra energia elétrica de concessionária ou permissionária que tem a concessão para fazer o serviço de distribuição;
 - Não tem possibilidade de negociar preço, ficando sujeito às tarifas de fornecimento estabelecidas pela ANEEL;
 - Compra energia elétrica de distribuidoras que adquiriram essa energia através de leilões, portanto precisam repassar esses custos ao consumidor.
- (ENERGISA S. A., 2018)

Já no ACL, os consumidores livres e especiais podem comprar energia diretamente de um comercializador ou gerador, não sendo obrigatória a compra da distribuidora de energia a que está conectado. Neste ambiente, o preço da energia elétrica é negociado entre as partes, que firmam contratos bilaterais de compra e venda de energia elétrica. Vejamos o conceito do ACL previsto no sítio eletrônico da Celesc – Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A:

No Ambiente de Contratação Livre – ACL, os Agentes geradores, produtores independente de energia, auto-produtores, comercializadores e importadores de energia negociam livremente com consumidores livres e especiais, a contratação de energia elétrica por meio de contratos bilaterais. O Mercado Livre é um ambiente de negociação, onde consumidores “livres” podem comprar energia alternativamente ao suprimento da concessionária local. Neste ambiente o consumidor negocia o preço da sua energia diretamente com os agentes geradores e comercializadores. Desta forma, o

cliente livre pode escolher qual será o seu fornecedor de energia.
(CELESC, 2018)

Neste ambiente, os consumidores livres contratam o consumo de energia elétrica dos agentes comercializadores ou geradores, tendo a CCEE a responsabilidade, sob a supervisão da ANEEL, de registrar, contabilizar e liquidar todas as operações de compra e venda de energia elétrica, conforme previsto na Lei n. 10.848/2004.

Relativamente aos consumidores livres e especiais, sua previsão legal consta da Lei n. 9.074/95, em seus artigos 15 e 16, segundo os quais uma unidade consumidora poderá optar por ser “livre” na hipótese de atender a alguma das seguintes condições:

- i. Consumidor Livre: tensão de entrada igual ou superior a 69 kV e possuir demanda de, no mínimo, 3 MW;
- ii. Consumidor Livre: possuir demanda de, no mínimo, 3 MW e ter sido ligado após 08 de Julho de 1995, independentemente da tensão de fornecimento;
- iii. Consumidor Especial: possuir demanda de, no mínimo, 500 kW, com qualquer tensão de fornecimento, desde que compre energia diretamente de "pequenas centrais hidrelétricas – PCHs" ou de outras fontes, tais como eólica, biomassa ou solar.

Apresenta-se, a seguir, uma tabela para melhor compreensão do exposto:

Tabela 1 – Consumidores Livres e Especiais.

Consumidores		Demanda	Tensão
Potencialmente livres	Ligados antes de 08.07.95	Maior ou igual a 3 MW	Maior ou igual a 69 kV
Potencialmente livres	Ligados depois de 08.07.95	Maior ou igual a 3 MW	Qualquer
Especiais	Atendidos por PCHs e ou fontes alternativas (biomassa, solar e eólica)	Maior ou igual a 0,5 MW	Qualquer

Outro instrumento normativo importante é o Decreto n. 5.163/04, que regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica. O mencionado decreto, em seu §2º do artigo 1º, define os dois ambientes de contratação ACR e ACL, além da previsão de que os contratos de negociação de energia no ACL são bilaterais. Além destes contratos, destaca Maia (2011) que o consumidor livre deve “celebrar outros contratos essenciais para possibilitar a "entrega" dessa energia na sua unidade de consumo. Essa "entrega" é feita por intermédio do sistema de

distribuição/transmissão da concessionária local, operado pelo Agente de Distribuição ou Transmissão, conforme o caso”.

Desta forma, a entrega da energia é realizada pela distribuidora local, no caso de o consumidor livre estar conectado àquela, ou pelo agente de transmissão, na hipótese de o consumidor livre conectar-se diretamente à rede básica, enquanto que a venda é negociada com o gerador ou com o comercializador⁷.

4.2 Histórico do mercado de energia elétrica

O Decreto Federal n. 62.724/1968 estabeleceu as primeiras normas de estrutura tarifária para as empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica. Em seu artigo 14, dispõe que o custo do serviço de fornecimento de energia elétrica “[...] deverá ser repartido entre as componentes de demanda de potência e de consumo de energia, de modo que cada grupo ou subgrupo, se houver, de consumidores, responda pela fração que lhe couber”. Assim, definiram-se as tarifas de energia elétrica: Tarifa de Consumo, aplicável ao Consumo e Tarifa de Demanda, aplicável à demanda de potência.

A Constituição de 1988 manteve a competência da União para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão os serviços e instalações de energia elétrica.

A partir da Constituição Republicana de 1988, a tributação da energia elétrica, à exceção dos impostos de importação e exportação, passou à competência tributária dos Estados por meio do ICMS.

Neste momento, Torres (2008, p. 11) assevera: “o tributo perde a característica de imposto específico sobre o consumo e se transforma em imposto sobre operações relativas à energia elétrica, com repercussão legal obrigatória sobre o consumidor”.

Nesta ocasião, o setor de energia elétrica encontrava-se todo estatizado. Naquele momento, todo o setor de produção e transmissão era realizado por empresas federais, que “entregavam” a energia elétrica sem destaque de ICMS para o setor de distribuição. Este, por sua vez, era formado por concessionárias estaduais, que realizavam a distribuição da energia

⁷ Em quase a totalidade dos casos o consumidor livre está conectado a uma distribuidora e apenas uma pequena parcela está conectado diretamente a uma transmissora (rede básica de transmissão), tendo em vista o seu consumo muito elevado de energia, enquadram-se neste caso, em regra, empresas do ramo industrial (siderúrgicas e metalúrgicas) de grande porte que possuam excessiva demanda de energia elétrica e utilizem altíssima tensão. De modo geral, os consumidores têm acesso à energia elétrica por meio das concessionárias de distribuição (cativos ou livres).

para os consumidores finais, cobrando todos os custos incorridos desde a produção até a distribuição e o ICMS, cuja base de cálculo englobava todos os custos mencionados.

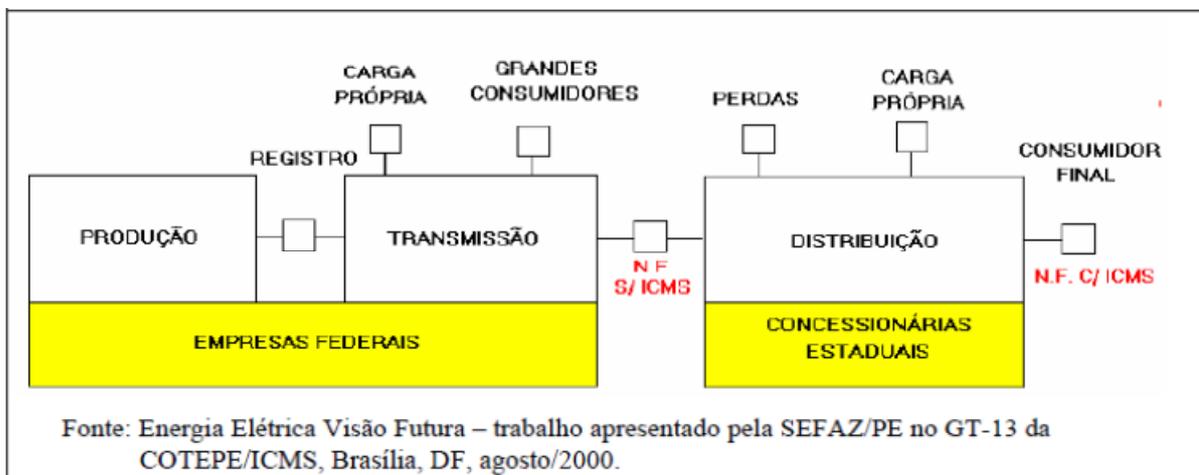


Figura 3 – Antiga organização do setor de energia elétrica antes da reestruturação do setor. (CARVALHO, Afonso Cunha de, SANTANA, Erick Vasconcelos de, DÜRR, Frederico Gunnar. Efeitos Tributários da Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro. Disponível em <<http://docplayer.com.br/7805399-Efeitos-tributarios-da-reestruturacao-do-setor-eletrico-brasileiro.html>>. Acesso em 10.10.2018.)

A Lei n. 8.987/1995 dispôs sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto na Constituição Federal, destinando um capítulo sobre as concessões, permissões e autorizações dos serviços de energia elétrica, e a Lei n. 9.074/1995 estabeleceu normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos.

A mesma lei criou o consumidor livre de energia elétrica, já conceituado no capítulo anterior. Conforme mencionado, esse consumidor é livre para escolher o fornecedor de energia elétrica, atendidos os requisitos legais; por outro lado, o consumidor que adquire a energia elétrica da companhia de distribuição ou transmissão à qual está conectado passou a ser denominado consumidor cativo.

A referida Lei n. 9.074/95 definiu que a concessão das instalações de transmissão da Rede Básica deveria ser realizada por meio de licitação, pelo conceito de livre acesso – segundo o qual todo agente tem o direito de se conectar e fazer uso da rede elétrica. E, em 1998, a Lei n. 9.648/98 estabeleceu que a compra e venda de energia elétrica fosse contratada separadamente do acesso e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição. Com isso, a transmissão passou a ser um negócio, a partir do qual surgiu um conjunto de atividades – não previstas no modelo anterior – que passaram a ser necessárias para sua efetiva administração (ONS, 2018).

Resumidamente, o setor está organizado da seguinte forma: existe uma rede básica de transmissão, em que estão interligados todos os geradores e onde se dá a conexão entre as concessionárias de transmissão de energia e as concessionárias de distribuição. Estas, por sua vez, realizam a distribuição de energia a consumidores cativos e a consumidores livres (ABRADEE, 2018).

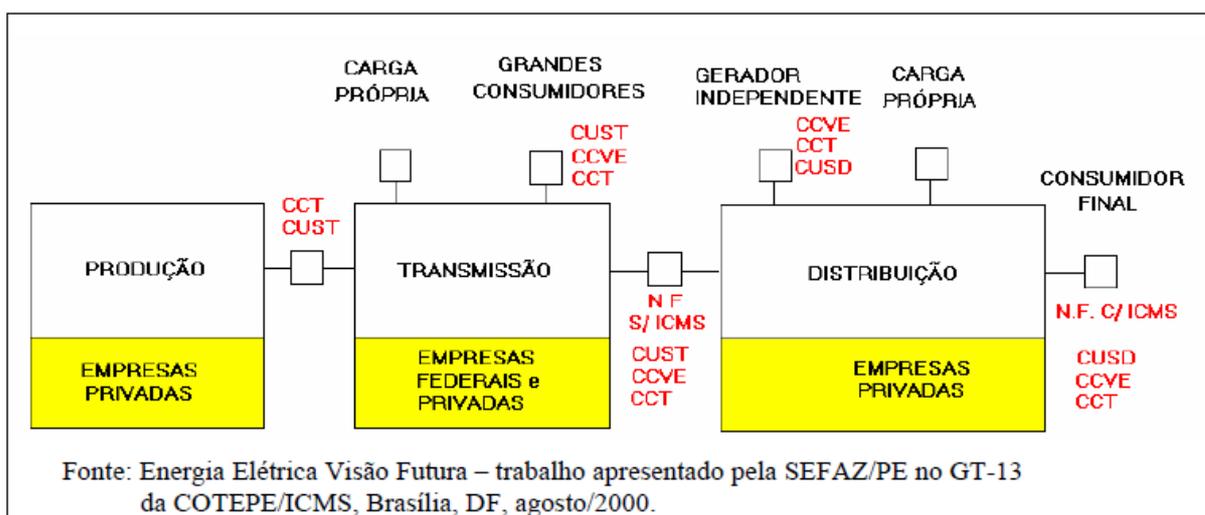


Figura 4 – Organização atual do setor de energia elétrica.

(CARVALHO, Afonso Cunha de, SANTANA, Erick Vasconcellos de, DÜRR, Frederico Gunnar. Efeitos Tributários da Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro. Disponível em <<http://docplayer.com.br/7805399-Efeitos-tributarios-da-reestruturacao-do-setor-eletrico-brasileiro.html>>. Acesso em 10.10.2018.)

Desta forma, após a reestruturação do setor, em síntese, as geradoras passaram a ser remuneradas pelo custo da energia elétrica produzida, as transmissoras pela Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST e as distribuidoras pela Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

4.3 Composição tarifária da energia elétrica

O preço final atribuído ao consumo de energia elétrica, expresso na tarifa de fornecimento, é composto da soma do custo da geração de energia, da transmissão e da distribuição, encargos federais e tributos (PIS/PASEP, COFINS, Imposto de Importação e ICMS) (ANEEL, 2018).

O fornecimento de energia elétrica, cuja última saída coincide com o momento do consumo, compreende operações jurídico-econômicas anteriores (importação, geração, transmissão, distribuição).

A regulamentação do setor elétrico é realizada pela ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, por delegação do poder concedente, a União. Os sistemas de geração e transmissão são coordenados pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) (ONS, 2018).

Resoluções da agência reguladora estabelecem as tarifas de fornecimento devidas pela aquisição da energia, pela conexão e uso do sistema de transmissão e do sistema de distribuição. As tarifas têm componentes de custo e componentes de regulação do mercado produtivo e consumidor e a equação que resulta na cobrança de cada tarifa (TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição e demais encargos) está detalhadamente regulada nas resoluções homologatórias (ANEEL, 2018).

A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST, conforme assevera a ANEEL (2005), é utilizada para custear os desembolsos agregados pelas transmissoras quando da transmissão da energia elétrica, como encargos de conexão aos sistemas de geração e operação de sua própria rede. É composta pelas seguintes classes de itens:

- Remuneração dos ativos e dos custos de operação e manutenção;
- Perdas técnicas e não técnicas do sistema de transmissão; e
- Encargos federais, como CDE (Conta de Desenvolvimento Energético), CCC (Conta de Consumo de Combustíveis), etc.

Por sua vez, a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD remunera, segundo a ANEEL (2005), os custos agregados pelas distribuidoras quando do fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais, como encargos de conexão e uso aos sistemas de transmissão e operação de sua própria rede.

Segundo a aludida agência reguladora, a TUSD é composta por três classes de itens:

- Remuneração dos ativos e dos custos de operação e manutenção;
- Perdas técnicas e não técnicas do sistema de distribuição; e
- Encargos federais, como CDE (Conta de Desenvolvimento Energético), PROINFA (Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica) e P&D e Eficiência Energética.

Com as alterações normativas⁸ ocorridas em 2002, os encargos setoriais relativos ao “segmento de consumo”, foram incorporados nas tarifas de uso do sistema, em conjunto com as perdas elétricas. Além disso, a legislação determinou que os contratos de fornecimento de energia dos consumidores de alta tensão fossem segregados em contratos de compra de

⁸ Lei n. 10.604/02, Decreto n. 4.562/02, Lei n. 10.848/04 e Decreto n. 5.163/04.

energia, conexão e uso (ANEEL, 2005).

Neste sentido, todos os custos agregados pelas distribuidoras quando do fornecimento a consumidores finais, como encargos de conexão e uso a sistemas de transmissão, aquisição de energia e operação da própria rede, custos estes essenciais à circulação da mercadoria energia elétrica, devem ser cobertos pela TE (Tarifa de Energia) e pela TUSD.

A partir de 2003, as resoluções homologatórias de tarifas de energia elétrica da ANEEL passaram a detalhar a composição da tarifa de fornecimento de energia elétrica para os consumidores cativos, discriminando TE, TUSD e TUST. O artigo 9º da Resolução ANEEL n. 666/2002 determinou a informação aos consumidores do Grupo B⁹ a parcela correspondente ao uso dos sistemas de distribuição e transmissão:

Art. 9º Até 31 de dezembro 2003, as concessionárias ou permissionárias de serviço público de distribuição deverão informar, na fatura de energia elétrica dos consumidores do Grupo B, a parcela correspondente à energia elétrica das tarifas de fornecimento, calculadas conforme o disposto nesta Resolução, bem como a parcela correspondente ao uso dos sistemas de distribuição e transmissão.
(ANEEL, 2002)

Com o objetivo de instituir a livre concorrência no setor, a agência reguladora determinou que esses custos passassem a ser calculados separadamente¹⁰. Assim, o custo da energia gerada é distinto do custo de transmissão – rede básica –, e este difere do custo de distribuição – até a “entrega” da energia ao consumidor final. Além disso, estes custos estão segregados do custo da contratação de potência e, também, dos encargos de regulação do setor. Todos esses custos compõem as tarifas de energia elétrica, TUSD e TUST (ABRADEE, 2018).

Vale mencionar, neste ponto, as seguintes posições da ANEEL (2018) a respeito da tarifa de energia cobrada dos consumidores cativos no ambiente de contratação regulado:

A tarifa de energia elétrica aplicada aos consumidores finais regulados representa a síntese de todos os custos incorridos ao longo da cadeia produtiva da indústria de energia elétrica: geração, transmissão, distribuição e comercialização. O seu valor deve ser suficiente para preservar o princípio da modicidade tarifária e assegurar a saúde econômica e financeira das concessionárias, para que possam obter recursos suficientes para cobrir seus custos de operação e manutenção, bem como remunerar de forma justa o

⁹ O Grupo B engloba os consumidores de baixa tensão, estão enquadrados neste grupo os consumidores residenciais e pequenas empresas.

¹⁰ A segregação dos valores levou diversos consumidores a questionarem a incidência de ICMS sobre a rubrica “TUSD”, pela aparente falta de relação direta com a energia consumida. O STJ decidiu pela não incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST no AgRg no REsp 1135984/MG. Entretanto, a primeira turma do mesmo tribunal reconheceu a incidência do ICMS sobre as mencionadas tarifas no Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Acredita-se que a questão deva ser decidida em um incidente de uniformização de jurisprudência em razão da divergência entre a primeira e a segunda turma do STJ.

capital prudentemente investido com vista a manter a continuidade do serviço prestado com a qualidade desejada.

Já o Ministério de Minas e Energia (2018) assim define:

A tarifa de energia elétrica é a composição de valores calculados que representam cada parcela dos investimentos e operações técnicas realizados pelos agentes da cadeia de produção e da estrutura necessária para que a energia possa ser utilizada pelo consumidor. A tarifa representa, portanto, a soma de todos os componentes do processo industrial de geração, transporte (transmissão e distribuição) e comercialização de energia elétrica. São acrescidos ainda os encargos direcionados ao custeio da aplicação de políticas públicas. Os impostos e encargos estão relacionados na conta de luz.

Desta forma, as normas da ANEEL determinaram uma segregação no faturamento, com o desmembramento das faturas relativas ao custo de aquisição de energia elétrica, à tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e à tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD), no ambiente de contratação livre, e o faturamento segregado de energia (TE) e uso do sistema de distribuição (TUSD), no ambiente de contratação regulado.

5 INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Neste capítulo será abordada a incidência do ICMS no setor de energia elétrica, tanto no ambiente de contratação regulado quanto no ambiente de contratação livre. Entretanto, antes de adentrar neste detalhamento, serão apresentadas as normas constitucionais e a lei complementar que rege o ICMS, que dão amparo às referidas normas.

A respeito da tributação de energia elétrica pelo ICMS, a Constituição Federal/88 estabelece nos incisos II, X e §3º do artigo 155 as seguintes disposições:

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;

[...]

X - não incidirá:

[...]

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

[...]

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

(BRASIL, 1988)

Depreende-se, segundo as normas constitucionais balizadoras para a instituição do ICMS, que somente este imposto e os de importação e exportação poderão incidir sobre energia elétrica¹¹.

Além disso, nos termos da alínea ‘b’ do inciso X do artigo 155, o imposto não incidirá nas operações que destinem energia elétrica a outros Estados, consistindo em uma imunidade tributária, que ocasiona a arrecadação do ICMS na sua integralidade pelo Estado onde houver o consumo da energia. Neste sentido, disserta muito bem Miranda (2014):

O tema, com efeito, deve ser examinado em face do peculiar tratamento conferido pela Constituição (CF, art. 155, § 2º, X, “b”) às operações interestaduais com energia elétrica e outros produtos, que, ao veicular uma norma de competência, deixa antever que o ICMS, não incidindo na origem, as operações que destinem os produtos ali contemplados a outros Estados devem ser tributadas no Estado de destino, ocorrendo então o fato gerador da obrigação tributária com sua entrada no Estado destinatário, e não na saída do estabelecimento gerador.

Tal é a exegese do texto constitucional ofertada pela Suprema Corte em sua composição plenária, ao julgar o RE 198.088, “leading case” da questão, quando deixou então expresso que, assim dispondo, o constituinte teve por único objetivo o de deslocar a incidência do imposto para a unidade da federação onde o produto fosse consumido (Estado de destino), ao conceder desoneração do ICMS no Estado de origem.

Assentou-se, na oportunidade, coerentemente com a premissa assentada, que a não incidência não beneficia o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, desde a geração até a entrada no produto no território do Estado destinatário.

(MIRANDA, 2014)

Além dos dispositivos mencionados, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias define responsabilidade, base de cálculo e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de 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 relativas 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 seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

(BRASIL, 1988)

¹¹ Ressalte-se que esta vedação refere-se a impostos e não a tributos. Os únicos **impostos** que podem incidir sobre energia elétrica são: ICMS, II e IE.

Segundo o mencionado dispositivo, antes da vigência da Lei Kandir, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre toda a cadeia de circulação de energia elétrica era de responsabilidade da distribuidora de energia, desde a produção ou importação até a última operação, sendo a base de cálculo o preço então praticado na operação final.

Em seguida, a Lei Complementar n. 87/96 foi editada e dispôs sobre incidência, responsabilidade e cobrança do ICMS, nos seguintes termos:

Art.2º O imposto incide sobre:

I – Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas, restaurante e estabelecimentos similares.

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operação 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. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

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

[...]

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

[...]

Art. 12 Considera-se ocorrido o fato gerador no momento:

[...]

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

[...]

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

[...]

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do artigo 12, o valor da operação;

[...]

VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor de que decorrer a entrada.

(BRASIL, 1996)

Foram apresentados os principais dispositivos da Lei Kandir que se referem à incidência sobre energia elétrica. No seu artigo 2º verificam-se as hipóteses de incidência, quais sejam: a circulação de energia elétrica e a sua entrada no Estado, quando não destinada à comercialização ou à industrialização.

Por sua vez, o artigo 9º da referida lei complementar permite que seja atribuída a condição de substituta tributária à geradora ou à distribuidora de energia elétrica pelo pagamento do imposto devido sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria quando da última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final.

Já o artigo 12 trata do aspecto temporal da incidência, determinando o momento em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto, podendo ser o momento da saída da mercadoria, na hipótese prevista no inciso I do artigo 2º, ou no momento da entrada em território do Estado de consumo, no caso do inciso III do §1º do artigo 2º, todos da Lei Complementar n. 87/96.

Enfim, o artigo 13 supra transcrito estabelece a base de cálculo do ICMS, podendo ser o valor da operação, no caso do inciso I do artigo 12, ou o valor de que decorrer a entrada, na hipótese prevista no inciso XII do artigo 12.

Considerando se tratar de um imposto estadual, com suas especificidades relativas a cada Unidade Federada, será utilizada a legislação vigente no Estado do Rio de Janeiro. No referido Estado, as normas constitucionais e da Lei Kandir encontram-se reproduzidas, tratando especificamente sobre operações relativas à energia elétrica nos seguintes dispositivos: art. 2º, III, art. 3º, XV e §1º, art. 21, VII, art. 24, §6º e art. 40, III, todos da Lei estadual n. 2.657/96.

5.1 ICMS no ambiente de contratação regulado

Neste ambiente de contratação, conforme já mencionado, o consumidor final está conectado a uma distribuidora de energia elétrica e o adquirente não possui opção de escolha, portanto compra energia desta mencionada distribuidora.

No Estado do Rio de Janeiro, a Resolução SEF n. 6.484/02¹², em seu artigo 1º estabelece o diferimento do ICMS para o estabelecimento que disponibilize a energia para o consumidor final, vejamos:

¹² Com fundamento no inciso VII do artigo 21 da Lei estadual n. 2.657/96:

Art. 1º - A responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre as operações internas com energia elétrica, desde a realizada pelo gerador ou importador, é atribuída ao estabelecimento que realiza saída ao consumidor final.

(RIO DE JANEIRO, 2002)

Neste sentido, no caso de energia gerada em território fluminense, haverá o diferimento do ICMS ao longo de toda a cadeia e este deverá ser pago quando do fornecimento ao consumidor final. É importante destacar que as operações diferidas sofrem a incidência do ICMS, mas o seu pagamento é postergado para a última operação, conforme ensinamento de Carraza (2015, p. 436):

Vamos logo dizendo que ‘diferimento’ não é ‘isenção, incentivo ou benefício fiscal’, na acepção do art. 155, §2º, XII, ‘g’, da CF. Pelo contrário, ‘diferimento’, como registram nossos léxicos, significa ‘adiamento’. Aplicada ao ICMS, a palavra tem idêntico sentido: adiamento do pagamento do tributo.

De fato, com muita frequência a legislação permite que pequenos produtores e comerciantes de incipiente organização deixem de recolher o ICMS quando vendem certas mercadorias (aparas de papel, sucata, leite, cana-de-açúcar etc.) por força desta mesma legislação, o tributo será pago, no futuro, por quem, tendo adquirido tais mercadorias, promove a sua revenda (em geral depois de havê-las submetido a processos de industrialização). O novo contribuinte, no caso, pagará o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e, também o referente à operação mercantil anterior, beneficiada pelo diferimento.

O diferimento, como já se pode perceber, não passa de modalidade de substituição tributária (no caso, substituição tributária ‘para trás’). É um tipo de benefício fiscal que, em matéria de ICMS, deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções etc.

(CARRAZA, 2015, p. 436)

Já a energia gerada fora do Estado do Rio de Janeiro possui a imunidade constitucional prevista na alínea ‘b’ do inciso X do artigo 155 da Carta Magna e diferimento até a saída a consumidor final, nos termos do mesmo artigo 1º da Resolução SEF n. 6.484/02.

Neste sentido, em todas as operações deste ambiente de contratação, as distribuidoras de energia elétrica possuem a condição de substituto tributário, o que objetiva facilitar o acesso do fisco fluminense ao agente responsável pelo recolhimento do imposto, considerando a existência de apenas três distribuidoras neste Estado, quais sejam: Light S.A., Ampla e Energisa Nova Friburgo.

Art. 21. A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

[...]

VII - à geradora ou à distribuidora de energia elétrica, ou a qualquer estabelecimento que comercializar energia elétrica, inclusive para o Sistema interligado Nacional, relativamente ao imposto devido nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, internas e interestaduais, desde a produção ou importação até a última operação.

(RIO DE JANEIRO, 1996)

A base de cálculo prevista na legislação estadual para essas operações consta do §6º do artigo 24 da Lei n. 2.657/96, segundo o qual o valor devido corresponde ao valor da operação da qual decorra o fornecimento do produto ao consumidor, *verbis*:

Art. 24. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é:
[...]

§ 6.º A base de cálculo do imposto devido por empresa distribuidora de energia elétrica, responsável pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na qualidade de contribuinte substituto, é o valor da operação da qual decorra o fornecimento do produto ao consumidor.

(RIO DE JANEIRO, 1996)

5.2 ICMS no ambiente de contratação livre

No Estado do Rio de Janeiro, a tributação da energia elétrica comercializada no ambiente de contratação livre segue a sistemática¹³ prevista nos artigos 3º-A a 3º-G do Livro II do RICMS-RJ/00, aprovado pelo Decreto Estadual n. 27.427/00, com fundamento no disposto no inciso VII do artigo 21 da Lei n. 2.657/96, *verbis*:

Art. 21. A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

(...)

VII - à geradora ou à distribuidora de energia elétrica, ou a qualquer estabelecimento que comercializar energia elétrica, inclusive para o Sistema interligado Nacional, relativamente ao imposto devido nas operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, internas e interestaduais, desde a produção ou importação até a última operação.

(RIO DE JANEIRO, 1996)

Os mencionados dispositivos regulamentares previstos no Regulamento do ICMS atribuem a condição de sujeito passivo por substituição:

- a) à empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros;
- b) ao destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão, promova a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins de consumo próprio¹⁴.

¹³ Esta mesma sistemática se encontra prevista no Convênio ICMS 77/11, que confere extraterritorialidade às normas fluminenses, para aplicação nas operações interestaduais.

¹⁴ Estas duas hipóteses encontram-se previstas nos incisos I e II do artigo 3º-A do Livro II do RICMS-RJ/00.

Ao atribuir a condição de substituto tributário, na maior parte dos casos, às distribuidoras de energia elétrica, de forma similar ao ambiente regulado, a relação fisco-contribuinte restringe-se às três distribuidoras localizadas neste Estado, além dos consumidores livres conectados diretamente à rede básica de transmissão.

As distribuidoras, embora não participem da cadeia contratual da energia elétrica negociada em ambiente de contratação livre, participam da circulação física da energia, que é fato gerador do ICMS. Dito de outra forma, a distribuidora de energia elétrica é quem pratica o fato gerador do ICMS por dar saída à aludida mercadoria diretamente ao consumidor final.

No que diz respeito à base de cálculo, a legislação prevê o preço médio informado pelo consumidor livre para suas unidades de consumo, por meio da Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre – DEVEC.

No Estado do Rio de Janeiro, o consumidor livre deve apresentar a DEVEC até o dia 14 de cada mês, nos termos do disposto no artigo 16 do Anexo XV da Parte II da Resolução SEFAZ n. 720/14, informando a quantidade de energia consumida no período para cada unidade de consumo e o preço médio da energia elétrica nas referidas unidades, além de dados contratuais e cadastrais.

A partir das informações prestadas na DEVEC, a Secretaria da Fazenda disponibiliza para as distribuidoras de energia arquivo eletrônico mensal contendo o preço médio, por consumidor e sem imposto, da energia adquirida pelos consumidores livres localizados em sua área de concessão. Com base no preço médio informado e na medição por ela efetuada, a distribuidora apurará a base de cálculo do imposto a ser cobrado em conjunto com a TUSD devida pelo consumidor livre.

Neste caso, a base de cálculo aplicável também é aquela prevista no §6º do artigo 24 da Lei estadual n. 2.657/96, que a define como o valor da operação da qual decorra o fornecimento do produto ao consumidor.

5.3 Alíquotas aplicáveis ao ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro

As alíquotas aplicáveis a energia elétrica estão previstas nos incisos VI e XIV do artigo 14 da Lei Estadual n. 2.657/96, *verbis*:

Art. 14. A alíquota do imposto é:

[...]

VI - em operação com energia elétrica:

a) 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;

- b) 27% (vinte e sete por cento) quando acima do consumo estabelecido na alínea "a" até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais;
 - c) 28% (vinte e oito por cento) quando acima de 450 quilowatts/hora mensais;
 - d) 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros.
- (RIO DE JANEIRO, 1996)

Assim, no caso de operação com energia elétrica com consumo de até 300 kwh¹⁵, a alíquota aplicável é de 18%. Já quando o consumo está entre 300 kwh e 450 kwh, a alíquota será 27%. Enquanto que o consumo superior a 450 kwh será tributado com a alíquota de 28%. Possui alíquota específica de 6% a energia elétrica utilizada no transporte público eletrificado de passageiros. Ressalte-se que todas estas alíquotas mencionadas devem ser adicionadas do percentual relativo ao FECP, instituído pela Lei n. 4.056/02.

Entretanto, o artigo 2º da Lei n. 2.880/97 concede, em seu inciso I, isenção para o consumo residencial de até 50 kwh. Já seu inciso II estabelece a isenção para o consumo residencial de até 200 kwh, na hipótese de a energia ser gerada por fonte termoelétrica em sistema isolado, nestes termos:

Art. 2º - Fica isento do ICMS o fornecimento para consumo residencial de energia elétrica da seguinte forma:
I - até a faixa de consumo de 50 (cinquenta) quilowatts/hora mensais e
II - até a faixa de consumo de 200 (duzentos) quilowatts hora/mensais, quando gerada por fonte termoelétrica em sistema isolado;
(RIO DE JANEIRO, 1997)

Conforme já mencionado, as alíquotas previstas no artigo 14 da Lei n. 2.657/96 devem ser adicionadas do percentual relativo ao FECP, por força do disposto na Lei n. 4.056/02. Apresenta-se a transcrição dos dispositivos relativos à energia elétrica desta lei, a seguir:

Art. 2.º Compõem o Fundo de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais:
I - o produto da arrecadação adicional de dois pontos percentuais correspondentes a um adicional geral da alíquota atualmente vigente do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, com exceção:
[...]
e) do fornecimento de energia elétrica residencial até 300 quilowatts/horas mensais;
[...]
II- além da incidência percentual prevista no inciso I, terão mais 2% (dois) pontos percentuais, transitoriamente até 31 de dezembro de 2018, os serviços previstos nas alíneas “b” e “c” do inciso VI e no inciso VIII do artigo 14 da Lei n.º 2.657/96, de 26/12/96, com a redação que lhe emprestou a Lei n.º

¹⁵ Abreviação para quilowatts hora, grandeza que mede o consumo de energia elétrica.

7.508, de 30 de dezembro de 2016, com efeito a partir de 28 de março de 2017.
(RIO DE JANEIRO, 2002)

Nos termos da legislação mencionada, o consumo residencial de até 300 kwh não possui o adicional relativo ao FECP, por força do disposto na alínea ‘e’ do inciso I do artigo 2º. Já para o consumo superior a 300 kwh, o adicional do FECP é de 4%, conforme previsto no inciso II do artigo 2º da Lei n. 4.056/02.

A figura a seguir demonstra as alíquotas por faixa de consumo no Estado do Rio de Janeiro:

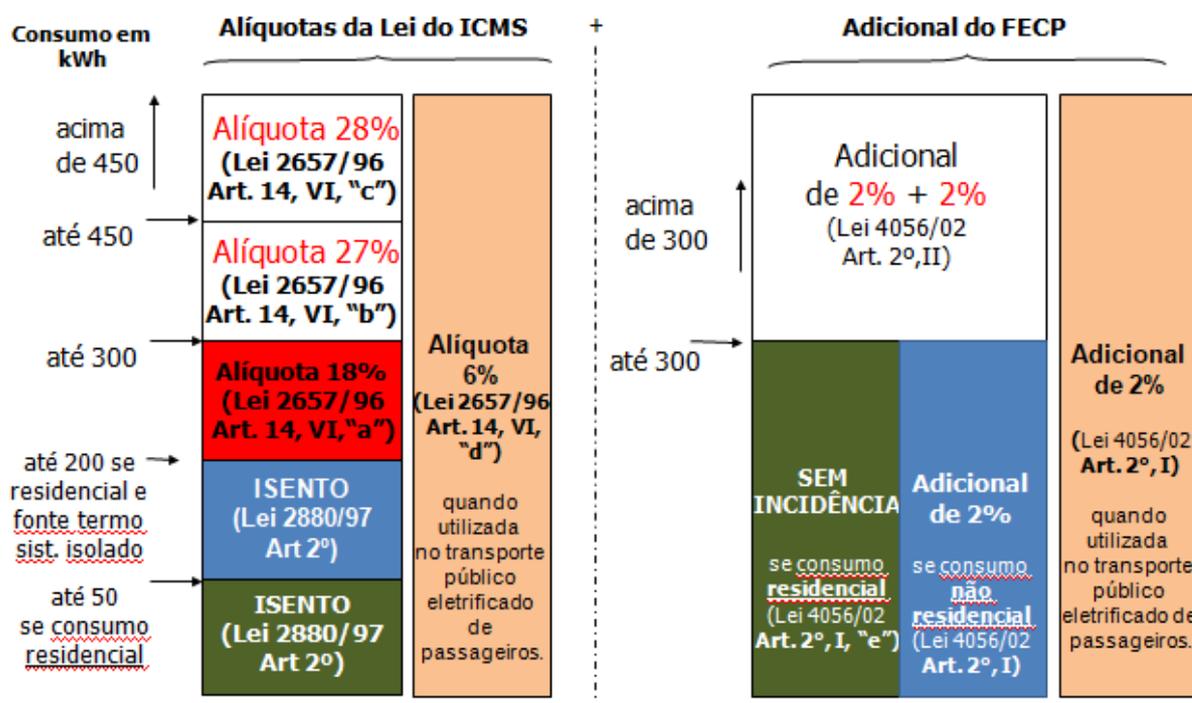


Figura 5 – As alíquotas de ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Rio de Janeiro.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho tratou sobre a tributação do ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro, expondo suas principais características, com o objetivo de proporcionar uma visão como um todo sobre a tributação do setor. Neste ramo há alta complexidade das transações e constata-se uma escassez de obras literárias e acadêmicas.

Como uma abordagem inicial, foram estudados os principais conceitos constitucionais tributários aplicáveis ao ICMS: os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da proibição de utilização de tributo com efeito de confisco e da não cumulatividade. Além

disso, foram estudados os elementos da obrigação tributária: fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo e alíquota relativos ao ICMS.

Em seguida, apresentou-se o funcionamento dos ambientes de contratação regulado e livre, além do papel de cada agente, quais sejam gerador, transmissor, distribuidor ou comercializador de energia, além da composição tarifária regulada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL. No ambiente de contratação regulado, o consumidor cativo adquire energia da distribuidora a que está conectado e o ICMS é diferido em toda a cadeia até a saída ao consumidor final, sendo recolhido pela distribuidora de energia elétrica. Já no ambiente de contratação livre, o consumidor livre adquire energia diretamente do gerador ou comercializador, não sendo obrigatória a compra da distribuidora a que está conectado e, por consequência, o preço da energia elétrica é negociado entre as partes, que firmam contratos bilaterais de compra e venda de energia elétrica. Neste caso, a responsável pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária também é a distribuidora de energia.

Além disso, foram explicitadas as alíquotas aplicáveis ao ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro, as quais variam, dependendo do consumo e de sua utilização, de 0% (zero por cento), no caso de consumo residencial de até 50 kwh, a até 32% (trinta e dois por cento), quando do consumo acima de 450 kwh mensais.

Percebe-se, portanto, a complexidade da comercialização e, conseqüentemente, das normas tributárias aplicáveis ao setor, as quais concentram a tributação nas distribuidoras de energia elétrica, com a utilização do regime de substituição tributária, de modo a facilitar a atuação do fisco fluminense, mas, por outro lado, estabelecendo obrigações acessórias, como por exemplo a DEVEC, cujos custos administrativos para sua entrega recaem sobre os contribuintes. Ademais, não há como deixar de mencionar a alta carga tributária incidente sobre o setor, ao passo que a maior alíquota de 32% (trinta e dois por cento) quando calculada “por dentro”, como é o caso do ICMS, acaba resultando em uma alíquota equivalente a 47% (quarenta e sete por cento) se esta fosse calculada “por fora”, como é o caso do IPI.

7 REFERÊNCIAS

ABRADEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Redes de Energia Elétrica. Disponível em <<http://www.abradee.com.br/setor-eletrico/redes-de-energia-eletrica>>. Acesso em 17.10.2018.

ABRADEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Tarifas de Energia. Disponível em <<http://www.abradee.com.br/setor-de-distribuicao/tarifas-de-energia/tarifas-de-energia>>. Acesso em 18.10.2018.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: MÉTODO. 2011.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMORIM, João Luiz. ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência). Niterói, RJ: Impetus, 2007.

ANEEL. Acesso e Uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição. 2005. Disponível em <<http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/caderno5capa.pdf>>. Acesso em 17.10.2018.

ANEEL. Como é composta a tarifa. 2018. Disponível em <http://www.aneel.gov.br/conteudo-educativo/-/asset_publisher/vE6ahPFxsWHt/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false>. Acesso em 18.10.2018.

ANEEL. Espaço do Empreendedor - Conceituação. 2018. Disponível em <<http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=495&idPerfil=5>>. Acesso em 18.10.2018.

ANEEL. Resolução ANEEL n. 666, de 29 de novembro de 2002.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.

BRASIL. Convênio ICMS 77, de 5 de agosto de 2011.

BRASIL. Decreto n. 4.562, de 31 de dezembro de 2002.

BRASIL. Decreto n. 5.163, de 30 de julho de 2004.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei n. 10.604, de 17 de dezembro de 2002.

BRASIL. Lei n. 10.848, de 15 de março de 2004.

BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989.

BRASIL. Senado Federal. Resolução n. 13, de 26 de abril de 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª ed. São Paulo, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Afonso Cunha de, SANTANA, Erick Vasconcellos de, DÜRR, Frederico Gunnar. Efeitos Tributários da Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro. Disponível em <<http://docplayer.com.br/7805399-Efeitos-tributarios-da-reestruturacao-do-setor-eletrico-brasileiro.html>>. Acesso em 10.10.2018.

CELESC – Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A. 2018. Disponível em <<http://www.celesc.com.br/portal/index.php/celesc-geracao/comercializacao/o-mercado-de-energia>>. Acesso em 20.10.2018.

COSTA, Leonardo de Andrade. Sistema Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2014. Disponível em <https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20014-2.pdf>. Acesso em 11.10.2018.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ENERGISA S.A. 2018. Disponível em <<https://www.energisa.com.br/empresa/Paginas/grandes-empresas/informacoes/clientes-livres.aspx>>. Acesso em 20.10.2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

MAIA, Daniel Netto. Compra e venda de energia elétrica. Novas perspectivas à luz do atual modelo do setor elétrico brasileiro. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2921, 1 jul. 2011. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/19455/compra-e-venda-de-energia-eletrica>>. Acesso em 17.10.2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 35ª ed. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; e BURLE FILHO, José Manuel. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRANDA, José Benedito. Energia elétrica - operações interestaduais - tributação no destino-campo de incidência do ICMS.2014.Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/28053/energia-e-letrica-operacoes-interestaduais-tributacao-no-destino-campo-de-incidencia-do-icms>>. Acesso em 18.10.2018.

MME - Ministério de Minas e Energia. Perguntas e Respostas sobre Tarifas das Distribuidoras de Energia Elétrica. 2018. Disponível em <<http://www.mme.gov.br/web/guest/perguntas-frequentes1>>. Acesso em 18.10.2018.

ONS - Operador Nacional do Sistema. Perguntas e respostas. 2018. Disponível em <<http://ons.org.br/paginas/conhecimento/perguntas-e-respostas>>. Acesso em 17.10.2018.

PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250>. Acesso em 22.10.2018.

RIO DE JANEIRO. Decreto n. 45.607, de 21 de março de 2016.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 2.657, de 26 de dezembro de 1996.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 2.880, de 29 de dezembro de 1997.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 4.056, de 30 de dezembro de 2002.

RIO DE JANEIRO. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS-RJ/00). Decreto n. 27.427, de 17 de novembro de 2000.

RIO DE JANEIRO. Resolução SEFAZ nº 720, de 4 de fevereiro de 2014.

ROSA, José Roberto. Curso básico de ICMS com o Professor José Rosa. 2. ed. Itu (SP): Ottoni Editora. 2011.

TORRES, Heleno Taveira. O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS. Revista Consultor Jurídico. 2013. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms>>. Acesso em 20.10.2018.

TORRES, Ricardo Lobo. ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência in Revista de Estudos Tributários, ano XI, n.º 62, 2008.