



UNIVERSIDADE SALVADOR – UNIFACS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA
MESTRADO EM REGULAÇÃO DA INDÚSTRIA DE ENERGIA

RALFFO VIEIRA E SILVA

**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA
DE POTÊNCIA ELÉTRICA**

Salvador
2009

RALFFO VIEIRA E SILVA

**HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA
DE POTÊNCIA ELÉTRICA**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em
Regulação da Indústria de Energia da
Universidade Salvador - UNIFACS, como
requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. André Luiz de Carvalho Valente
Co-Orientador: Prof. João Honorato de Albuquerque

Salvador
2009

Ficha Catalográfica
(Elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da Universidade Salvador - UNIFACS)

Silva, Ralffo Vieira e
Hipótese de incidência de ICMS sobre demanda de potência elétrica./
Ralffo Vieira e Silva. – Salvador, 2009.
113 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. André Luiz de Carvalho Valente.
Co-Orientador: Prof. João Honorato de Albuquerque.

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Regulação da Indústria de Energia, Universidade Salvador – UNIFACS, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

1. Energia elétrica 2. ICMS. 3. Incidência tributária. I. Valente, André Luiz de Carvalho, orient. II. Universidade Salvador – Unifacs. III. Título.

CDD: 621

TERMO DE APROVAÇÃO

RALFFO VIEIRA E SILVA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA DE
POTÊNCIA ELÉTRICA

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Regulação da Indústria de Energia, Universidade Salvador – UNIFACS, pela seguinte banca examinadora:

André Luiz de Carvalho Valente – Orientador _____
Doutor em Engenharia Elétrica, Universidade de São Paulo (USP)
Universidade Salvador – UNIFACS

João Honorato de Albuquerque – Co-Orientador _____
Especialista de Pós-Graduação em Análise Organizacional, Fundação Getúlio Vargas (FGV)
Universidade Salvador – UNIFACS

Gisele Ferreira Tiryaki _____
Doutora em Economia, George Mason University, G.M.U., Estados Unidos.
Universidade Salvador – UNIFACS

Tereza Virginia Mousinho Reis _____
Doutora em Engenharia Elétrica, Escola Politécnica da USP/ Departamento de Engenharia e Automação Elétricas - PEA.
Centro Brasileiro de Energia e Mudanças Climáticas - CBEM

Salvador, 16 de novembro de 2009.

A Ana Célia, minha mulher, é claro!

AGRADECIMENTOS

A Deus, fonte maior de minha energia.

Aos meus pais, Rufino Maia e Silva (*in memoriam*) e Maria de Lourdes Vieira e Silva.

Ao ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Napoleão Nunes Maia Filho, que me estimulou e acompanhou no estudo do tema.

Ao desembargador federal José Maria de Oliveira Lucena pelo apoio que sempre me dispensou.

Ao ex-desembargador federal, Professor Hugo de Brito Machado, pela leitura e reparos efetuados.

Ao meu professor orientador André Luiz de Carvalho Valente pelo apoio e incentivo.

Ao meu Professor co-orientador João Honorato de Albuquerque que, com desprendimento, me teceu as necessárias críticas e com sabedoria me fez operar os devidos reparos.

Ao meu colega de turma no bacharelado em Direito da Universidade Federal do Ceará, Maurício Magalhães Martins de Pinho, por me haver fortalecido nesta dissertação com sua inteligência manifestada em debates.

À minha colega de mestrado, Heloísa Maria de Carvalho de Albuquerque pelas recomendações na normatização da dissertação.

À banca examinadora, pela leitura, análise e contribuições efetuadas.

Eu gosto de catar o mínimo e o escondido. Onde ninguém mete o nariz, aí entra o meu com a curiosidade estreita e aguda que descobre o encoberto. [...] eu apertei os [olhos] meus para ver cousas miúdas, cousas que escapam ao maior número, cousas de míopes. A vantagem dos míopes é enxergar onde as grandes vistas não pegam. (Machado de Assis, A Semana, 11.11.1900).

RESUMO

A distinção entre demanda de potência elétrica e energia elétrica, não é imediata, especialmente para juristas. Diante da dificuldade de compreensão de seus conceitos, recorreu-se a modelos análogos a sistemas elétricos. Somente após comparações simples culminando com exemplificação real, é que se propôs trazer o conceito de “demanda”. Os modelos análogos se mostram esclarecedores dos conceitos físicos destas duas grandezas elétricas distintas. A definição de “demanda”, por exprimir a sua essência, é apresentada apenas por artigo ínsito na Resolução 456/2000 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). O conceito de Demanda de Potência Elétrica, contudo, por exprimir características, é mais abrangente, sendo apresentado pelas referências a diplomas legais em vigência tais como o Dec. 41.019/57, Dec. 62.724/68, Dec. 1.586/85 e Resolução 456/2000 da ANEEL. Também nesta conceituação, além do disciplinamento legal, enfatizam-se as diferenças por meio de comparações recorrendo-se à Física. Antevendo uma facilidade de compreensão do tema, até mesmo pelos que detém maior conhecimento do direito que de energia, se inseriu seção em que se apresentam conceitos básicos do Direito tributário e discussões controversas de doutrinadores. Nesta seção discorre-se sobre Hipótese de Incidência, Fato Gerador, Base de Cálculo, Alíquota, Contribuinte, Responsável e Substituição Tributária. Para se compreender melhor a origem do ICMS, faz-se um breve histórico de sua evolução com origem no Imposto Sobre Vendas e Consignações. É neste ponto que se esclarece por voto de ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) que a não-incidência do ICMS sobre energia elétrica ocorre apenas no Estado de origem da energia elétrica, consoante inciso X do §2º do Art. 155 da Constituição Federal. Frequentemente os doutrinadores têm apresentado discussões quanto à constitucionalidade do cálculo do ICMS ‘por dentro’. Discorre-se sobre a base de cálculo e sua metodologia com base na Matemática e recurso de gráficos. Transcorrida toda uma fase preparada para tornar o tema mais compreensivo, analisa-se, com base em diplomas legais, como a Constituição Federal, leis complementares, decretos a *hipótese de incidência do ICMS sobre a Demanda de Potência*, manifestando posicionamento contrário. Neste ponto, mostra-se que os doutrinadores têm uma interpretação equivocada de demanda. Como fundamentação para ausência da hipótese de incidência, são apresentados comentários de doutrinadores acerca dos princípios tributários afetos mais imediatamente à energia elétrica. Acrescentam-se argumentações adicionais com base na observação da “indústria de rede” em que a componente tarifária relativa à infra-estrutura, para toda ela, não pode ser tributada pelo ICMS. Para tanto, recorre-se à Lei Complementar que veda demanda como base de cálculo, Lei Complementar em que vasilhames que conduzem mercadorias tais quais os similares condutores de energia, não podem ser tributados pelo ICMS. Há neste ponto, também, a argumentação contrária à incidência do tributo, ao se demonstrar que a infra-estrutura constitui imóvel por acessão, não podendo incidir o imposto ICMS, por não lhe ser próprio, isto é, por não ser imposto de imóvel. Para findar, vê-se que os ministros do Superior Tribunal de Justiça, em suas decisões, posicionam-se pela não-incidência, mas com uso de uma doutrina inadequada, a que induz a ter-se demanda como mercadoria. Essa afirmação decorre de votos com base na referida doutrina mostrarem-se controvertidos, pois a fundamentação é uma que não se ajusta à decisão, sendo àquela contrária.

Palavras-chave: Hipótese de incidência sobre Demanda. ICMS incidente sobre Demanda. Cobrança ilegal de ICMS sobre Demanda.

ABSTRACT

The distinction between electric power demand and electric energy is not prompt especially for jurists. In face of the difficulty to understand their concepts, physical systems analogous to electrical systems were called on. Such analogous systems have proved helpful by way of shedding light on the physical concepts of those two distinct electric resources. Only after these simple comparisons and the culminating of a real exemplification, one can estimate to have proposed the concept of Demand. The concept of Electric Power Demand, for expressing its characteristics, is comprehensive, being presented also by way of references to lawful diplomas in force such as Decree 41.019/57, Decree 62.724/68, Decree 1.586/85 and Resolution 456/2000 issued by National Agency of Electrical Energy (ANEEL). In order to make the grasping of this theme easy, mainly for those who are more knowledgeable about jurisprudence in comparison with their knowledge of energy, a section containing basic concepts of Tax Law was inserted as well as controversial arguments of specialists. In this section we go over the concepts of Incidence Assumption, Generator Factor, Calculation Basis, Aliquot, Tax payer, PIC and Tax Substitution. To have a better understanding of the discussion about the incidence of ICMS' (Value Added Tax on Sales and Services) on the supply of electricity, a brief historical review of its evolution since Tax on Sales and Consignment Contracts is hereby drawn up. At this point we make it clear that by way of the vote of the Minister of the Federal Supreme Court (SCF) the non-incidence of 'ICMS' only applies to the State where the electrical energy originates pursuant to Clause X of Paragraph 2nd of Article 115 of the Federal Constitution. Almost invariably, theorists have presented arguments on the lawfulness of 'ICMS' 'internal' calculations. At this point we go over a basis for calculation and methodology based on Mathematics and graphic resources. After the completion of the whole preparatory phase, to make the theme more receptive and to manifest a contrary standpoint, an analysis is carried out on the basis of lawful diplomas such as the Federal Constitution, decrees, and complementary laws to the 'ICM' incidence hypothesis over the Electrical Power Demand. On this occasion the misinterpretation on the demand on the part of those theorists is shown. As fundamentals for the absence of the incidence hypothesis, the theorists' comments on tax principles regarding electrical energy in a more immediate form are presented. From the advent of electrical energy industry onwards, one can infer that for all 'net industry' a tax component in relation to infrastructure cannot be taxed by way of 'ICM'. Therefore one appeals to a Complementary Law which excludes demand as a basis for calculation; such Complementary Law impedes that containers like those similar to energy transmitters are taxed by 'ICM'. Another view contrary to the incidence of such taxation is shown as one demonstrates that the infrastructure constitutes itself an annexed real estate to which 'ICM' cannot be levied, for not being applicable to estate properties. To finish off one can see that the Ministers of the Federal Supreme Court by way of their decisions have positioned themselves against the incidence, but for the application of an inadequate doctrine which leads to considering demand as merchandise. This assertion results from controversial votes of said Court which are not in harmony with the decisions that are contrary to those votes.

Key words: Incidence assumption over Demand. 'ICMS' incidence over Demand. 'ICMS' illegal taxation over Demand. Demand exempted from 'ICMS'.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRADEE	Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
CEMIG	Companhia Energética de Minas Gerais
CENIBRA	Celulose Nipo-Brasileira S/A
CTN	Código Tributário Nacional
DNAE	Departamento Nacional de Águas e Energia
DNAEE	Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica
GWh	Gigawatthora
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
Kw	Quilowatt
kWh	Quilowatthora
MWh	Megawatthora
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2	QUESTÃO	14
1.3	JUSTIFICATIVA	15
1.4	OBJETIVO	15
1.5	METODOLOGIA	15
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2	MODELOS ANÁLOGOS	20
2.1	PAI E FILHOS	20
2.2	PESSOA AO ASCENDER RAMPA	22
2.3	SISTEMA HIDRÁULICO	23
2.4	SISTEMA ELÉTRICO	23
3	BASES PARA QUESTIONAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA	24
3.1	CONCEITO E DEFINIÇÃO DE DEMANDA	24
3.2	CONCEITUAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO AFINS AO TEMA	30
3.3	RÁPIDO HISTÓRICO DO ICMS	36
3.4	ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA, FUNDAMENTAÇÃO E METODOLOGIA	38
4	FORMULAÇÕES DESCRENCIADORAS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA	51
4.1	ISENSÃO DE ICMS NA DIVISÃO DE TARIFAS	51
4.2	VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	63
4.2.1	Princípio da Estrita Legalidade	64
4.2.2	Princípio da Segurança Jurídica	64
4.2.3	Princípio da Legalidade	66
4.2.4	Princípio da Tipicidade	70
4.3	IMPEDIMENTO DA INCIDÊNCIA DE ICMS NA LÓGICA DO SISTEMA LEGAL	76
4.4	ANALOGIA ENTRE O SISTEMA ELÉTRICO E VASILHAMES	83
4.5	DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA COMO EXPRESSÃO DE BEM IMÓVEL	84

4.6	DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA COMO SERVIÇO FORNECIDO COM MERCADORIA ENERGIA ELÉTRICA	86
4.7	DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA COMO ACESSÓRIO DE ENERGIA ELÉTRICA	88
5	STJ, CONTROVERTIDOS VOTOS, JUSTAS DECISÕES	91
6	CONCLUSÃO	10
		5
	REFERÊNCIA	11
		1

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As mercadorias postas no mundo dos negócios têm medidas cujas unidades são definidas e padronizadas em convenções cujos signatários se submetem ao seu uso nas relações comerciais. Assim é também com a atípica mercadoria que flui pelos condutores, a energia elétrica.

Os consumidores deste produto, no entanto, podem consumi-lo de forma rápida ou lenta. Para consumidores com tensão de fornecimento igual ou superior a 2,3kV, definidos pela ANEEL como do Grupo A ou de alta tensão, importa à concessionária, particularmente, se a sua entrega ocorre de forma rápida, pois sendo assim, seus equipamentos terão que ser mais robustos implicando em maior custo.

A medida da rapidez com que a concessionária entrega energia elétrica a um consumidor é a demanda de potência elétrica, demanda de potência ou simplesmente demanda. Esta é mensurada em unidade de potência como por exemplo, o kW que decorre do kWh/h. Torna-se, portanto, compreensível que a fatura de energia elétrica deste grupo de usuários tenha duas componentes, uma a energia elétrica e outra a demanda. A primeira se refere à mercadoria, ao produto, ao bem energia elétrica. A segunda diz respeito à rapidez com que se verifica a tradição (ou entrega) da mercadoria energia. A rapidez não deve ser entendida como a velocidade da partícula elétrica, por ser constante, mas como a quantidade destas que flui de fora para dentro das instalações do consumidor por unidade de tempo, caso da demanda em que se expressa, reitera-se, por quilowatt porque advindo da relação dos quilowattshora transferidos por hora.

Exemplificando, a energia elétrica de 400kWh pode ser entregue em cinco horas e em dez horas. A rapidez é uma medida de potência e não de energia elétrica. Como não é mercadoria, diferentemente de energia elétrica, da demanda não pode haver tradição. Energia elétrica se consome, demanda, não! Demanda se registra, apenas. Registra-se a rapidez com que se forneceu energia elétrica, como uma medida de potência.

A expressão “demanda” não foge à semântica trazida por Ferreira (2004) no *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, tampouco ao conceito dado pelas ciências econômicas visto no *Dicionário de Economia*, (SANDRONI, 1989), pois é no sentido de “procura”. A procura se dá pelo consumidor, instantaneamente, pois retrata a parcela, no ato do consumo, dos seus equipamentos ligados que se verifica a cada instante. Tenha-se a compreensão de demanda como uma busca do consumidor por certa potência manifesta pelo uso de seus equipamentos; potência esta que será fornecida pelo sistema da concessionária e na exata medida do somatório das potências dos equipamentos do usuário ao sistema conectadas. Assim, podemos compreender demanda como capacidade, capacidade que tem um consumidor, expressa pelo somatório das potências de seus equipamentos presentes pela ligação à concessionária de energia elétrica. Equipamentos são os diversos utensílios elétricos, como máquinas, eletrodomésticos, lâmpadas, etc. Cada equipamento tem sua potência, e quase invariavelmente inscrita em uma plaqueta afixada no corpo do próprio equipamento. Uma unidade usual de medida da demanda é o *quilowatt* ou, de forma abreviada kW. A demanda de potência ou simplesmente a demanda ou ainda a potência é expressa em kW.

Como vê-se, a potência é ordinariamente expressa em kW e não precisa estar ligada ao fornecedor de energia elétrica para que se conheça a quantidade de *quilowatts* e, portanto, a demanda de potência que, se ligada ao fornecedor, dele demandará. Um equipamento de determinada potência ao ser ligado a uma concessionária de energia elétrica demandará desta, precisamente, esta determinada potência, subtraindo-lhe capacidade também nesta exata medida. A demanda de potência é a quantidade de kW de um equipamento ou o somatório dos kW dos vários equipamentos que, se ligados, representam a medida da subtração da potência da concessionária, subtraindo-lhe capacidade.

1.2 QUESTÃO

Os consumidores de energia elétrica têm em suas faturas uma componente tarifária que remunera a infra-estrutura. Para alguns esta componente vem expressa e é denominada de demanda de potência.

Questiona-se se é pertinente a cobrança do ICMS pelo fisco sobre essa parcela, isto é, se para a ciência do direito, há hipótese de incidência desse imposto.

1.3 JUSTIFICATIVA

O significativo número de ações judiciais está a expressar que o usuário de energia elétrica classificado como do grupo A percebeu que na prestação do serviço de energia elétrica há parcela do custo significativa que não tem feição mercantil, portanto em que não incide o imposto ICMS.

A doutrina é escassa e invariavelmente inconsistente, já que os estudiosos se conduzem na busca de aproximação conceitual da demanda com energia.

No mesmo diapasão, segue a jurisprudência ao fazer considerações técnicas equivocadas, tratar demanda como mercadoria, apresentar voto contrário à decisão.

Esse quadro se mostrou carente de elucidação, o que se dá de forma a beneficiar o usuário, isto é, constata-se cientificamente que coincidindo com o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), não há hipótese de incidência de ICMS sobre demanda de potência elétrica.

1.4 OBJETIVO

Os usuários de energia elétrica mencionados vêm em número crescente propondo em juízo que a autoridade fazendária dos seus Estados se abstenham da cobrança de ICMS sobre a componente da fatura de energia elétrica denominada de demanda. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou o entendimento e tem decidido favoravelmente aos autores.

Compreende-se que o STJ, de fato nesta matéria, está a fazer justiça, contudo afirmações contidas em suas decisões e votos são eivadas de imprecisões, atecniais, afirmações incompatíveis com a engenharia e contradições. Este estudo elucida pelos conceitos e definições de energia elétrica e demanda como essa desarmonia pode ser corrigida. Por outro lado, este estudo se propõe em sintonia com o STJ, consolidar o posicionamento de que não há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica.

1.5 METODOLOGIA

Para se tornar possível o questionamento jurídico proposto, mister se fez uma análise do substrato da discussão. Esse substrato encontra-se na engenharia. Somente com os

conceitos e definições de demanda de potência elétrica fortalecidos pela distinção com energia, é que se pode subseqüentemente tratar do direito.

A distinção entre energia elétrica e demanda não é imediata, particularmente para quem não está vinculado a esta área do conhecimento. Contudo modelos análogos aos sistemas elétricos foram idealizados para facilitar esta compreensão, sendo apresentados no segundo capítulo.

A doutrina no tocante a esta matéria, embora escassa e inconsistente, foi analisada e a sua crítica exposta.

Os julgados, nas suas instâncias, têm sido invariavelmente favoráveis aos autores, mas com fundamentações inconsistentes como se aborda no quinto capítulo. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), os votos na quase totalidade são contrários às respectivas decisões, pecam, ambos, pelo uso inadequado dos termos técnicos de eletricidade, tornando as peças jurídicas freqüentemente incompreensíveis.

Recorreu-se também à jurisprudência do STJ que mostra-se pacífica posicionando-se favoravelmente aos autores das demandas judiciais.

Também a discussão de relevante tema de direito consolida conhecimento proporcionando conseqüentemente segurança nas relações comerciais com energia elétrica.

A conclusão é decorrente da acurada distinção entre energia e demanda que se faz com recurso de sistemas físicos análogos a sistemas elétricos. O conceito e a definição de demanda de potência elétrica são explicados para se elucidar o conflito da cobrança do tributo sobre esta grandeza com os princípios tributários.

Um outro apoio de importância significativa a que recorre-se no discernimento da impertinência do tributo, é o sistema legal.

Um breve histórico do ICMS está a desabonar a cobrança deste imposto sobre demanda de potência elétrica. Não fossem os princípios, a regulamentação por Decreto Lei da cobrança em separado da demanda e da energia pela divisão de tarifas, já seria um impedimento para a incidência do ICMS sobre a demanda de potência elétrica. Mas, ratificando esta chancela, encontram-se dispositivos constitucionais, Lei Complementar e Decreto Lei.

Para consolidar esse posicionamento, se pesquisa na doutrina as hipóteses de incidência do ICMS sobre as mercadorias em geral, buscando equiparação com a atípica

mercadoria energia elétrica. Estudo de institutos do direito civil e sua justaposição ao serviço de energia elétrica como bens móveis e imóveis, bens principal e acessório também se mostram impedidores da incidência do imposto sobre demanda de potência elétrica.

Este feixe de dispositivos legais estariam ameaçadores de buscar inversão nas decisões se não fossem os votos do STJ, mesmo mal fundamentados, mas neste mesmo sentido.

Por fim se reúne tudo o que se usou como fundamento para demonstrar a não incidência de ICMS sobre demanda de potência elétrica e se enaltece a conclusão: demanda de potência elétrica, não se constitui em hipótese de incidência de ICMS.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente estudo está estruturado em seis capítulos.

Nestas primeiras linhas, introdutórias, se apresenta energia elétrica como mercadoria e define-se o consumidor de alta tensão. Mostra-se que à concessionária importa a demanda de potência deste, pois é por esta grandeza que se dimensiona a robustez do sistema do fornecedor.

Uma das componentes da fatura de energia elétrica do consumidor do grupo A, é a demanda de potência. Questiona-se sobre a pertinência da cobrança de ICMS sobre essa grandeza, pois é fato que a grandeza é ordinariamente tributada.

No segundo capítulo, em resposta ao proposto utiliza-se de analogias, doutrina e jurisprudência do STJ. Para se compreender melhor a distinção entre demanda de potência elétrica e energia elétrica, quatro modelos análogos e bastante simples são idealizados e postos à comparação.

O terceiro capítulo apresenta as bases para questionamento da incidência de ICMS sobre a demanda.

Neste ponto se mostra a definição de demanda trazida de livro texto de engenharia e a formalizada pelo agente regulador, as definições dos consumidores dos grupos A e B, natureza dos seus contratos com a concessionária e trata-se da estrutura tarifária de cada grupo de consumidores, binomial e monomial respectivamente. No intuito de melhor fundamentar o questionamento apresentado no trabalho, conceitos de termos do direito tributário são analisados.

O quarto capítulo, intitulado Formulações Descredenciadoras da Hipótese de Incidência de ICMS Sobre Demanda, apresenta um rápido histórico do imposto ICMS.

As sub-seções deste capítulo, embora de forma tênue permitem antever a improcedência do ICMS sobre a demanda, contudo é neste capítulo que reside não só um maior número de argumentações, como as formulações aqui desenvolvidas, a luz da ciência do direito, mostram-se extremamente consistentes.

Mostra-se de princípio que energia elétrica está consolidada como mercadoria em quatro códigos do direito pátrio. Em seguida mostra-se que as tarifas de energia elétrica foram estabelecidas por decreto pelo método de divisão de tarifas. Isto significa que as tarifas de demanda e energia são separadas. Demanda é componente tarifária que remunera a infraestrutura pela qual a concessionária já pagou o imposto não cumulativo ICMS. Cobrar-se ICMS sobre demanda é violar princípios do direito tributário.

Demonstra-se que há harmonia do texto constitucional no uso das expressões 'valor' e 'preço'. Ao contrário, na cobrança de ICMS sobre a demanda haveria na interpretação dessas expressões, conflito de lei complementar com a Lei Maior e entre artigos da própria lei complementar.

Decreto-Lei fortalece a tese de que não há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda, pois textualmente isenta vasilhames, recipientes e embalagens, do tributo. Demonstra-se por analogia que os condutores são vasilhames alongados. Por outro ângulo, a infraestrutura de energia elétrica a que a demanda remunera é bem imóvel por acessão e descabe ICMS incidente sobre bem imóvel.

A Constituição Federal de 1988 prevê incidência de ICMS para certos serviços prestados com o fornecimento de mercadoria. Observa-se que a Lei Complementar nº 116/2003 também, não elenca demanda como serviço e de fato não tem tal natureza.

Por fim, analisa-se a possibilidade de demanda ser um acessório de energia elétrica na perspectiva de tributá-la pelo ICMS. Esta análise se inviabiliza pelas situações em que nas faturas pode constar o acessório demanda sem figurar o principal, energia elétrica. Assim fere o conceito da doutrina do direito civil em que o acessório segue o principal que desaparecera.

No quinto capítulo, *STJ, Controvertidos Votos, Justas Decisões*, se constata que os ministros não compreendem a matéria, sequer o pedido. Não obstante a essa constatação, as decisões, aliás, pacíficas, estão a promover justiça com Acórdãos favoráveis ao consumidor.

No sexto e último capítulo apresenta-se a Conclusão onde inicialmente faz-se uma síntese das distintas argumentações para uma conclusão, isto é, a que demanda de potência elétrica não se constitui em hipótese de incidência de ICMS. Neste ponto se elenca de forma concisa as diversas análises desenvolvidas a atestar a isenção do ICMS sobre a demanda

Em seguida discorre-se sobre o posicionamento do STJ em que os Acórdãos expedidos atualmente são iguais entre si e também basicamente iguais ao da primeira demanda judicial sobre essa matéria, embora o pedido atual não seja o mesmo da primeira ação. A doutrina, além de escassa, interpreta demanda de potência como energia. A jurisprudência do STJ é pacífica e favorável ao autor-consumidor, mas com fundamentações inconsistentes. Pode-se assim observar que no curso da análise jurídica desta matéria os agentes não se mostraram conhecer na inteireza a matéria de que estão a tratar, não obstante estarem de fato a promover a justiça.

2 MODELOS ANÁLOGOS

2.1 PAI E FILHOS

Apenas para simplificar a compreensão, imaginemos que um pai suporta nos braços no máximo seus dois filhos. Assim, ao tomar um deles, subtraiu de si próprio uma parcela de sua capacidade, demanda de potência, na exata medida do peso do filho. Para o pai ter capacidade de suportar o filho nos braços, pagou um custo que foi aportado na sua estrutura, o custo de sua nutrição. A estrutura física, a capacidade total é a demanda máxima. A demanda, porém, ou procura, pode ser de parcela da demanda máxima como a verificada ao ter um dos filhos nos braços do pai, apenas. O pai sabe que está impedido de suspender um terceiro peso, pois dois filhos já lhe subtraem toda a capacidade, demanda de potência.

Para ter-se a inequívoca compreensão do que é demanda de potência, recomenda-se prender-se a distinção entre esta e o conceito de energia. Demanda de potência não requer tempo, mas apenas a capacidade, uma estrutura física que tem um custo, e sendo assim, deve ter como contrapartida uma remuneração para custeá-la. A energia despendida pelo pai, que também tem um custo, está na forma química e é convertida a partir dos nutrientes a cada instante. O pai ficará pelo dobro do tempo suspendendo um filho apenas, do que dois, para o desprendimento de mesma energia.

A energia proveniente dos alimentos, necessária à manutenção da suspensão de algum peso, tem um custo que também deve ser remunerado.

Em síntese, não havendo necessidade de se suspender os dois filhos ao mesmo tempo, mas apenas um, não há necessidade de investimento na estrutura física do pai na medida do peso dos dois filhos. O custo com a estrutura para se atender a uma menor demanda se reduz.

Com a mesma energia, um pai poderá suspender pelo dobro do tempo, que para dois filhos, um dos filhos dentre os de pesos iguais, pois estará usando metade de sua capacidade ou demanda.

A demanda tem no exemplo dois estádios, um com suspensão de um filho, outro, com suspensão de dois filhos, mas a demanda em cada estádio, fixa, invariável. A energia flui ao longo do tempo; é cumulativa.

Comparativamente podem-se ter dois equipamentos iguais supridos em duas situações distintas. Uma em que um só equipamento é alimentado por certo tempo, outra em que os dois equipamentos são alimentados concomitantemente por metade do tempo.

Ainda pode-se ter no sistema elétrico um equipamento ou, mais precisamente à sua potência, que poderá ser suprida de energia elétrica em um turno de um dia ou em dois turnos do dia. Nas duas situações, a demanda de potência, demanda ou simplesmente potência é a mesma, pois a potência que esteve ligada à concessionária é a mesma. Lembre-se de que esta grandeza independe do tempo. É relevante atentar, porém, para o fato de que, na segunda situação, a energia elétrica consumida pela carga foi o dobro da consumida na primeira situação. A energia elétrica é uma grandeza, como a situação hipotética demonstrou, função do tempo. Tem que existir o tempo em que o equipamento está ligado a uma fonte para que esta grandeza exista. Uma unidade ordinária de energia elétrica é o quilowatt-hora (kWh). O equipamento tem necessariamente que estar ligado à concessionária para que esta grandeza esteja presente. A quantidade de kWh para um particular equipamento de certa potência depende tão-somente do tempo em que ela permanece ligada.

Deve-se entender que um equipamento de potência igual ao dobro de outro demanda do sistema ao qual está ligado esta exata potência maior, e que recebe a denominação de demanda de potência. Comparativamente à alegoria do pai e filho, o equipamento menor, sendo ligado à concessionária, consome igual energia a equipamento de potência maior para o dobro do tempo. O consumo de energia elétrica expresso em kWh depende do estabelecimento da ligação; a demanda se pode conhecer com a carga desligada, pois é uma grandeza que não depende do tempo, podendo ser conhecida, como expressamos, antes da conexão à concessionária. Estando um particular equipamento ligado, a demanda é sempre a mesma e representa um grau de esforço para a concessionária, pois, como escrevemos, subtrai capacidade desta. Propõe-se como exercício a compreensão de que um equipamento de potência igual ao dobro de um segundo, ligados por igual período, consome o dobro da energia que consome o segundo.

Assim, podemos deduzir que, para os consumos de energia elétrica de dois equipamentos serem iguais, sendo um de capacidade ou potência igual ao dobro do outro, é necessário que ele funcione somente a metade do tempo.

Como expresso, reitera-se: demanda de potência traduz a rapidez com que se consome energia, pois uma potência maior consome mais energia do que uma menor para tempos iguais de suprimento.

A retirada mais rápida de uma certa energia do concessionário, traduzida pela procura ou demanda, compromete mais a capacidade dos seus equipamentos do que esta mesma energia retirada lentamente.

2.2 PESSOA AO ASCENDER RAMPA

Veja-se outro modelo análogo simples, porém didaticamente preciso.

Uma pessoa que sobe uma rampa por duas vezes, sendo na ordem, em cinco segundos e em dez segundos, despense a mesma energia, pois, ao final, estará na mesma posição, entendamos altura, em relação ao solo. Provavelmente, contudo, a subida em cinco segundos o deixou ofegante. Isto decorre da demanda que neste caso foi o dobro daquela de subida em dez segundos. Como no primeiro caso a pessoa retirou mais rapidamente a energia do seu corpo para chegar ao topo da rampa, interpretamos mais uma vez a demanda como uma expressão da rapidez com que se retira energia de um sistema e esta demanda foi o dobro da verificada na subida com dez segundos.

Para uma concessionária, sempre que um consumidor liga todos os seus equipamentos ou potências, há um esforço maior para supri-las de energia elétrica, que se fossem ligados em lapsos não coincidentes. O desejável é que os equipamentos de um usuário de energia elétrica sejam supridos no máximo possível de forma distribuída no tempo, sem reduzir consumo, suavizando o esforço a ser feito pela concessionária. Energizando os equipamentos em períodos não coincidentes, estaremos reduzindo a demanda de potência, pois esta é uma grandeza que mede o somatório de potências de equipamentos ligados concomitantemente.

A pessoa, ao subir a rampa em cinco segundos, tinha uma musculatura compatível e suportou o esforço. A concessionária, para atender todas as cargas dos consumidores ligadas concomitantemente, isto é, uma demanda de potência maior, requer fios, por onde passa a energia elétrica, mais grossos. Os transformadores terão que ser maiores e, também, os geradores e os barramentos hídricos. O consumidor industrial, para ilustrar, está preso ao processo fabril que quase invariavelmente prescinde de uma base de equipamentos em operação concomitante e representa um esforço mensurado inevitável para o sistema da concessionária.

2.3 SISTEMA HIDRÁULICO

Busca-se outro modelo análogo exemplificativa com amparo de um pequeno sistema hidráulico. Uma caixa d'água possui um dreno de PVC instalado na sua base. Um usuário dispõe de mil litros que por ele fluem a cada duas hora. Para dispor dos mesmos mil litros em uma hora apenas, o usuário terá que instalar mais um dreno igual ao primeiro. Observa-se que a quantidade de água é a mesma, porém a rapidez na sua entrega dobrou, pois o tempo se reduziu à metade. A energia equipara-se à água, cujo volume fluído é igual para as duas situações; a vazão, equivalente da demanda, dobrou. Para se ter maior demanda, houve um custo de investimento com o dreno de PVC e sua instalação e não com o produto água.

2.4 SISTEMA ELÉTRICO

Trate-se agora de uma situação similar à anterior, vista então no sistema elétrico.

Em uma situação, um motor de 40kW é ligado por dez horas, consumindo, como era de se esperar, ao cabo deste período, 400kWh. Em outra situação, dois motores distintos, porém ambos de 40kW, são ligados concomitantemente por cinco horas, consumindo ao cabo deste novo período, também como era de se esperar, 400kWh. Observa-se que a quantidade de energia é a mesma, porém a rapidez na sua entrega dobrou, na segunda situação, pois o tempo se reduziu à metade. Nesta, a demanda dobrou, passando de 40kW de um motor para 80kW de dois motores. Para a concessionária disponibilizar maior demanda, no caso, a verificada com os dois motores, houve um custo para a concessionária com investimento em infra-estrutura, com geradores, transformadores e linhas e ainda com sua instalação, mas não com o produto energia.

3 BASES PARA QUESTIONAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA

3.1 CONCEITO E DEFINIÇÃO DE DEMANDA

Os sistemas físicos análogos foram apresentados com o propósito de conceituar demanda. Vemos assim que, para qualquer sistema, traduz-se pelo esforço momentâneo, isto é, verificado instantaneamente. Muito razoável é a conceituação como vazão, já que representa energia em kWh, por hora.

Em conformidade com as normas técnicas, define-se: “A *demand* de uma instalação é a carga nos terminais receptores tomada em valor médio num determinado intervalo de tempo”. Nessa definição entende-se por “carga” a aplicação que está sendo medida em termos de potência, aparente, ativa ou reativa, ou ainda, em termos de valor eficaz da intensidade de corrente, conforme a conveniência. O período no qual é tomado o valor médio é designado por “*intervalo de demanda*”. Observa-se que, fazendo-se o intervalo de demanda tender a zero, pode-se definir a “*demand* instantânea”. (KAGAN, 2005, grifo nosso).

Apesar de a definição se apresentar aqui de forma mais abrangente, a dissertação se desenvolve analisando tão-somente a potência ativa ou demanda de potência ativa como hipótese de incidência de ICMS.

Para definição, alude-se a Aristóteles, para quem é a forma de exprimir a essência de uma coisa pelo seu gênero e diferença. Assim, transcreve-se o Art. 2º, inciso VIII da Resolução 456/2000 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL): “Demanda: média das potências elétricas ativas ou reativas, solicitadas ao sistema elétrico pela parcela da carga instalada em operação na unidade consumidora, durante um intervalo de tempo especificado.” (BRASIL, 2000, p. 7).

Sabe-se que a introdução desta segunda componente na fatura da energia elétrica é um sinal econômico a consumidores acima de um certo porte, o que reflete no aplainamento da curva de carga do sistema elétrico.

Por outro lado, para a maioria dos consumidores, que são os de pequeno porte e da baixa tensão, o sinal econômico de uma tarifa binomial não provocaria os efeitos desejados de alargamento e achatamento, uma vez que esses consumidores normalmente se mostram insensíveis a esse tipo de sinal.

Assim, pode-se admitir como satisfatória a prática de estrutura monômica para os pequenos fornecimentos, mesmo para o residencial que, como se sabe, é o responsável pela formação da ponta. Portanto, o quadro geral das tarifas partiria de

estruturas mais complexas e elaboradas para os grandes consumidores, capazes de responder aos sinais tarifários dados, e estruturas mais simples para os de menor porte. (BRASIL, 1985, p. 362).

Os consumidores com tensão de fornecimento inferior a 2,3kV, definidos pela ANEEL como do Grupo B, a exemplo dos residenciais e comerciais (pequenos), trariam dificuldade à concessionária e a si próprios se pudessem optar por tarifação pelo consumo de energia e pela demanda de potência, pois os medidores, mais complexos, portanto mais caros, trariam majoração à tarifa e mais parâmetros elétricos à gestão do fornecedor.

Para eles, optou-se por uma particular metodologia de cálculo de tarifa, a de majorar-se a tarifa da energia propriamente dita, de forma a compensar os custos com a demanda, conforme artigo 13 do Decreto nº 62.724/68:

As tarifas a serem aplicadas aos consumidores do Grupo B serão, inicialmente calculadas sob a forma binômica com uma componente de demanda de potência e outra de consumo de energia e serão fixadas, após conversão, para a forma monômica equivalente, admitindo-se o estabelecimento de blocos. (BRASIL, 1968).

De conformidade com esta mesma metodologia, incluímos nesta dissertação o parágrafo único do artigo 1º do Decreto nº 1.586/85: “Será admitida a fixação de uma tarifa aplicável à corrente elétrica utilizada durante o período de medição pelos consumidores do Grupo B, quando a carga instalada na unidade consumidora for de pequeno porte.” (BRASIL, 1985, p.56). Complementando, a Portaria nº 379/95, do Departamento Nacional de Águas e Energia, DNAE, estabeleceu o faturamento com base na corrente elétrica e definiu faixas de consumo em Ah (ampèrehora, unidade física de capacidade) para as tensões de 127V e 220V.

Apesar de prática, esta metodologia do art. 13 citado induz o fisco a uma inobservância, qual seja, de submeter a parcela tarifária da demanda à condição de base de cálculo à incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, ICMS, afastando a alternativa da demanda não se tratar de hipótese de incidência. O ato em si, o de não se afastar a hipótese de incidência sobre a demanda, se verifica quando se dá o incremento no preço público da energia em razão de não se considerar a tarifa da demanda em separado. Equivale a dizer, que a tarifa da energia foi majorada para compensar a demanda oculta na fatura do consumidor do Grupo B. Assim, se faz surgir apenas uma componente na fatura, a do preço fictício da energia. A concessionária a apresenta ao consumidor como preço real da energia, tornando, conseqüentemente, esta parcela, por inteiro, a base de cálculo para

incidência do ICMS. Veja-se que não só a mercadoria energia que circulou, foi tributada, mas também a demanda, cuja tarifa está embutida no preço da energia.

Diferentemente do Grupo B, e de forma pertinente, apenas os consumidores denominados do Grupo A têm tarifa binomial. O artigo 2º da Resolução da ANEEL nº 456/2000, em consonância com o artigo 2º do Decreto nº 62.724/68 (BRASIL, 1968) define os grupos retro citados:

XXII – Grupo “A”: grupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão igual ou superior a 2,3kV, ou, ainda, atendidas em tensão inferior a 2,3kV a partir de sistema subterrâneo de distribuição e faturadas neste Grupo nos termos definidos no art. 82, caracterizado pela estruturação tarifária binômica e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) Subgrupo A1 - tensão de fornecimento igual ou superior a 230kV;
- b) Subgrupo A2 - tensão de fornecimento de 88kV a 138kV;
- c) Subgrupo A3 – tensão de fornecimento de 69kV;
- d) Subgrupo A3a – tensão de fornecimento de 30kV a 44kV;
- e) Subgrupo A4 – tensão de fornecimento de 2,3kV a 25kV;
- f) Subgrupo AS – tensão de fornecimento inferior a 2,3kV, atendidas a partir de sistema subterrâneo de distribuição e faturadas neste Grupo em caráter opcional.

XXIII – Grupo “B”: grupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão inferior a 2,3kV, ou, ainda, atendidas em tensão superior a 2,3kV e faturadas neste Grupo nos termos definidos nos arts. 79 a 81, caracterizado pela estruturação tarifária monômica e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) Subgrupo B1 - residencial;
- b) Subgrupo B1 - residencial baixa renda;
- c) Subgrupo B2 - rural;
- d) Subgrupo B2 - cooperativa de eletrificação rural;
- e) Subgrupo B2 - serviço público de irrigação;
- f) Subgrupo B3 – demais classes;
- g) Subgrupo B4 – iluminação pública.

Até aqui transmitiu-se o conceito e a definição de demanda, mas para particular situação, a de uma potência fixa que é também potência média para qualquer intervalo de tempo em que esta potência fixa estiver presente.

É elástica a compreensão desta grandeza com as palavras de Sólon de Medeiros Filho (1980, p.227), ao transcrever a definição: “Demanda de uma instalação é a potência elétrica média, durante um determinado intervalo de tempo, solicitada por esta instalação à fonte de suprimento”.

Demanda, ou potência média, é, portanto expressa em kW e pode ser obtida dividindo-se a energia elétrica total absorvida pela carga, durante um intervalo de tempo t, por este tempo t considerado. Mais adiante prossegue o autor:

Cada país estabelece a quantidade de minutos para o intervalo de tempo em que deve ser verificada a demanda da instalação. Por isto há medidores respectivamente para 10 min, 15 min, 30 min, 45 min, 60 min, etc. No Brasil é oficializado o intervalo de 15 minutos. (MEDEIROS FILHO, 1980, p.228).

Até aqui havia-se apresentado o conceito de demanda como a potência equivalente de um equipamento ou de conjunto de equipamentos, mas em todos os casos como uma potência constante.

Sendo a potência de uma instalação constante, a potência elétrica média para qualquer intervalo de tempo é esta potência da instalação, independe do tempo; contudo, se há variação de potência, o medidor como que por sentimento de ponderação, evita tomar a maior potência ao calcular para o faturamento da concessionária um valor de potência elétrica médio que no Brasil é regulamentado com intervalo de 15 minutos.

Em exemplificação apresentada no capítulo anterior, se o motor de 40kW é ligado a uma instalação, o medidor somente registrará inteiramente esta potência ao cabo de 15 minutos. A leitura colhida ao final dos sete minutos e meio, que é metade do intervalo de tempo padronizado no Brasil, será apenas metade da potência efetiva, isto é, 20kW. Sabemos, no entanto, que o período de faturamento é de aproximadamente 30 dias, composto, portanto de 2880 intervalos de 15 minutos. Neste período, para efeito de faturamento, o que o medidor deve apresentar para a concessionária está insculpido no art. 12, inciso I do Decreto nº 62.724/68:

Art. 12. A demanda de potência faturável para as unidades consumidoras do Grupo A será a maior dentre as seguintes:

I – a maior demanda medida, integralizada no intervalo de 15 minutos durante o período de faturamento. (BRASIL, 1968).

Nos 2880 intervalos, gerados a cada 30 dias, tem-se igual número de potências elétricas médias, sendo a maior selecionada, conforme o inciso reproduzido há pouco, pelo medidor para apresentação ao consumidor pela fatura de energia elétrica.

O período de faturamento está regulamentado pelo artigo 40 da Resolução 456/2000 da ANEEL, no Art. 40: “A concessionária efetuará as leituras, bem como os faturamentos, em intervalos de aproximadamente 30 (trinta) dias, observados o mínimo de 27 (vinte e sete) e o máximo de 33 (trinta e três) dias, de acordo com o calendário respectivo.” (BRASIL, 2000).

O período de faturamento corresponde ao lapso entre duas leituras de medição das grandezas elétricas regulamentadas para o consumidor do Grupo A, inclusive a demanda de potência. A cada ano, são geradas doze faturas por consumidor do Grupo A. Para este consumidor, a norma prevê contrato conforme transcrição de dispositivo legal adiante.

O Decreto 62.724/68 rege no seu Art.9º que o fornecimento de energia elétrica a unidades consumidoras do Grupo A, com tarifas reguladas, deverá ser realizado mediante a celebração de contrato entre o concessionário ou permissionário de serviço público de energia elétrica e o respectivo consumidor; a unidades consumidoras do Grupo B será realizado sob as condições do contrato de adesão.

Os contratos para os consumidores do Grupo A são denominados de Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica e Reserva de Potência, com prazo ordinário de vigência previsto de 12 meses consoante artigo 23, inciso X, § 2º, item a, da Resolução 456/2000 da ANEEL: “o prazo do contrato será de 12 (doze) meses, exceto quando houver acordo diferente entre as partes.” (BRASIL, 2000).

A demanda será medida a cada mês, sendo desconsiderada a medida no mês anterior. Em termos práticos, o efeito da leitura mensal da demanda é de um Contrato de Demanda, que se renova a cada mês por doze meses. A expressão reserva de potência que poderia ter a denominação de reserva de demanda, nada mais é do que a parcela da potência do sistema a que ele está conectado e a que por contrato lhe reserva o direito de uso durante cada período de 30 dias.

Uma usina de 1000kW, por exemplo, que tem um de seus consumidores com contrato de 100kW, cedeu para este 10% de sua capacidade, tal qual pai que subtrai 50% de sua capacidade ao suspender um filho dentre dois iguais, mencionado em modelo análogo a sistema elétrico sugerido no capítulo anterior.

A energia, a outra componente da fatura, fica automaticamente contratada, pois, com a demanda de potência explicitamente contratada, a energia - que é o produto desta pelo tempo mensal em horas, tem limite nas 720 horas de um mês. De forma alguma, porém, uma grandeza deve ser confundida com a outra. Tampouco pode-se presumir que a expressão “reserva” signifique um aporte de energia a que o consumidor tem direito e que parte não utilizada em um certo mês poderia ser utilizada em outro. A demanda de potência é a parcela instantânea a que o consumidor tem direito de uso por contrato, da capacidade de uma usina ou sistema.

Os contratos de fornecimento de energia elétrica definem de acordo com o artigo 2º, inciso 9º, da Resolução 456/2000 da ANEEL, demanda contratada:

[...] demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento e que deverá ser integralmente paga, seja ou

não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW). (BRASIL, 2000).

A importância da contratação da demanda e não da energia está no controle mais imediato da estabilidade de um sistema, pois, pela contratação da demanda, se estima melhor a parcela da capacidade disponível de um sistema em operação. Diferentemente do que acontece no fornecimento de energia a consumidores de pequeno porte (Grupo B), as grandes indústrias (Grupo A) têm o fornecimento de energia cobrado por tarifa binomial, contemplando, de forma individualizada, dois componentes: (a) custo com o consumo em “quiliwatthora”; e (b) custo com a demanda em “quilowatt”.

Esses consumidores, por determinação da agência reguladora (ANEEL), são obrigados a firmar contratos de fornecimento com as concessionárias. Uma das cláusulas desses contratos diz respeito exatamente à demanda contratada, mecanismo fundamental para administrar a segurança, a confiabilidade e a estabilidade dos sistemas elétricos. Para fazer um registro histórico, demonstra-se essa preocupação, isto é, segurança, confiabilidade e estabilidade ainda nos primeiros textos legais destinados ao setor elétrico. O Dec. nº 41.019 de 26 de fevereiro de 1957, pelo Art. 48, estabelece por percentuais a máxima demanda de potência, ou a capacidade máxima a que um sistema gerador deve atender:

Art. 48- As instalações de produção de energia elétrica, deverão dispor, sempre que possível, de capacidade de reserva, de acordo com as seguintes normas:

a) As reservas exigidas para um sistema gerador são as seguintes:

I) 40% para os sistemas com uma unidade ativa (art 53)

II) 20% para os sistemas com duas unidades ativas

III) 15% para os sistemas com três unidades ativas

IV) 10% para os sistemas com quatro ou mais unidades ativas. (BRASIL, 1957).

Para melhor aclarar, lê-se no Art 53 que “são unidades geradoras ativas as destinadas a atender à demanda máxima característica do sistema elétrico do concessionário.” (BRASIL, 1957).

O legislador, pelo Dec. 41.019/57, volta a manifestar a referida preocupação, no Art. 136, caput e alínea “a”:

Os concessionários dos serviços de energia elétrica são obrigados, salvo determinações expressas em contrário no contrato de concessão a fornecer neste Capítulo, aos consumidores de caráter permanente, localizados dentro dos limites das zonas concedidas respectivas, sempre que:

a) as características de demanda e consumo não representem elevadas percentagens da potência contratual do concessionário ou não estejam previstas na etapa seguinte do seu desenvolvimento. (BRASIL, 2004a).

Quanto à estrutura tarifária, assim rege o caput do artigo 11 do Decreto nº 62.724/68: “As tarifas a serem aplicadas aos consumidores do Grupo A serão estruturadas sob a forma binômia, com uma componente de demanda de potência e outra de consumo de energia.” (BRASIL, 1968).

A tarifa é dita binomial porque a fatura de energia elétrica deste grupo de consumidores é formada por duas componentes, como relatamos no princípio: demanda de potência e energia elétrica. Nesta situação, diferentemente da do Grupo B, o preço da mercadoria energia é o real, pois a parcela da tarifa relativa ao preço da demanda está dissociada.

Adianta-se mais uma dedução que aflora: demanda de potência tem valor econômico, pois está associada ao porte da infra-estrutura, é função direta desta. Quanto maior o somatório das potências dos equipamentos ligados a uma concessionária em certo momento, isto é, quanto maior a demanda de potência ou simplesmente demanda, maior deverá ser a infra-estrutura desta concessionária para atender a tal esforço.

3.2 CONCEITUAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO AFINS AO TEMA

No intento de dar uma melhor estruturação ao trabalho, proporcionando facilidade na compreensão das argumentações apresentadas, é conveniente atentar para os conceitos básicos do Direito Tributário.

Os conceitos apresentados por doutrinadores são transcritos, acompanhados de críticas, o que torna a matéria ainda mais pedagógica, uma necessidade, tendo em vista a complexidade da matéria energia elétrica.

Hipótese de incidência, para Ataliba (2006), é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato – é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho.

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador, fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso, é mera “previsão legal” – a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral. E prossegue com maestria em seu comentário:

O paralelismo feito por muitos autores com o conceito de crime, formulado pela lei penal, é rigorosamente apropriado. Na ‘figura típica’, temos a descrição hipotética de um comportamento humano (fato), que se concretizado, acarreta a incidência das consequências previstas pela própria lei. (ATALIBA, 2006, p.32).

Fato gerador é expressão passível de crítica pelos doutrinadores, por ser empregada para mencionar-se a previsão legal de um fato, elaboração tipicamente abstrata, isto é, no plano das construções normativas e no universo dos acontecimentos físicos.

Sem embargo, o artigo 114 do Código Tributário Nacional, assim define: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL, 2003a, p.63).

Para Jardim (1993), esta definição macula o corretismo, por ser uma definição circular. Apesar da crítica, reconhece que a locução fato gerador desfruta de incontável prestígio na seara do Direito Tributário, quer em nossa ordem jurídica, quer alhures. Cumpre frisar, o seu emprego é iterativo no campo doutrinal, bem assim, na jurisprudência, senão também na legislação.

O artigo 115 do Código Tributário Nacional define fato gerador da obrigação acessória nos seguintes termos: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configura obrigação principal.” (BRASIL, 2003a, p.64).

Jardim (1993), ao comentar, mais uma vez, observa que o desenho esquemático abriga uma definição circular, a exemplo do dispositivo anterior.

Ainda sobre o fato gerador, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, dispõe:

A definição legal do *fato gerador* é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos atos efetivamente ocorridos. (BRASIL, 2003a, p.65).

O artigo 116 do Código Tributário Nacional, assim rege:

Salvo disposição em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador a existência de seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias e que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. (BRASIL, 2003a, p.64).

Transcreve-se comentários de Jardim (1993), ao mostrar a incongruência das referidas normas de interpretação, e o artigo 116, que cogita nos critérios pelos quais deve ser aplicado o fato gerador.

Em realidade, o artigo 118, I, prescreve que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração de validade jurídica dos atos praticados pelo sujeito

passivo. Ora, como compatibilizar ou abstrair os efeitos dos fatos (art.118, I) como considerar positivamente os efeitos produzidos, pelos mesmos fatos (art.116, I). (JARDIM, 1993, p.164).

Incoerente também se afigura o cotejo do artigo 118, I, com o artigo 116, II, ambos do Código Tributário Nacional, pois aquele dispõe que a interpretação do fato gerador prescinde da validade do ato jurídico, ao passo que este proclama a idéia de que a identificação do fato gerador se opera quando o ato jurídico estiver constituído nos termos do direito vigente, o que nos leva a supor que a hipótese derradeira verse sobre os atos válidos, daí a manifesta contradição verificada entre os dispositivos apontados.

Para conceituar a base de cálculo, transcrevemos:

A base de cálculo desse imposto há de ser fixada pela lei da entidade competente para instituir o tributo. Deve ser, em princípio, o valor de mercado do bem objeto da transmissão. Pode ser menor. Não pode ser maior, posto que estaria atingindo riqueza outra que não o próprio bem transmitido. (MACHADO, 2005, p. 360).

Interessante é sublinhar que “a Constituição dá prestígio especial à base imponible (como uma medida de materialidade da hipótese de incidência) o que permite confirmar estar-se ou não em presença desta ou daquela espécie tributária.” (ATALIBA, 2006, p. 197).

Já alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor da coisa tributada. Fixado em lei, este percentual se aplica sobre a base de cálculo do fato gerador, determinando-se, com efeito, a importância devida ao fisco. No Direito Civil, designa o quinhão do herdeiro, sua parte alíquota.

No *Novíssimo Dicionário Jurídico*, Acquaviva (1991) registra alíquota como um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponible, dando nascimento à obrigação tributária concreta.

Deve-se receber para a designação de alíquota esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible. Assim define Ataliba (2006, p.198), para logo em seguida comentar: “a própria designação (alíquota) já sugere a idéia de que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o Estado se atribui (editando a lei tributária)”.

As alíquotas internas de ICMS dos Estados são definidas por lei ordinária estadual e, salvo deliberação em contrário dos estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso II, g, do art. 155 da Constituição Federal (C.F.), as alíquotas internas, nas operações

relativas a circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais (art.155, §2º,VI da CF), estas definidas conforme resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, conforme Art. 155, §2º, IV da C. F.

Em relação às alíquotas máximas e mínimas, assim prescreve a Constituição:

Art. 155

§2º

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 Estado, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros. (BRASIL, 1988, p.107-108).

Baleeiro e Derzi (2003, p.438), neste sentido, escreve:

Eventualmente, inexistente o limite, pelo não-exercício da faculdade atribuída ao Senado Federal, plena seria a competência na fixação das alíquotas pelos Estados. Mas a Constituição de 1988 somente manteve a mesma sistemática para as alíquotas internas, passando a iniciativa da resolução ao próprio Senado.

Para o setor elétrico, as alíquotas de ICMS constantes nas faturas de energia elétrica são extraídas de cadastro das concessionárias criados em atendimento à Portaria 222/87 do DNAEE, artigo 21:

O concessionário deverá organizar e manter atualizado cadastro relativo às unidades consumidoras, contendo obrigatoriamente, quanto a cada uma delas, as seguintes informações:

X – alíquota referente à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – sobre energia elétrica [...] (BALEEIRO; DERZI, 2003, p. 439).

Quanto à competência, a Constituição repartiu competências tributárias entre União, Estados e Municípios, de modo radical (inc.II, art. 155 C.F.). Cada qual recebeu competências exclusivas (que excluem as demais) – como demonstra Falcão (1960). O critério de indicação dos campos de competência foi o material, na precisa lição de Dória (1972).

Assim, os Municípios exigem os impostos previstos no artigo 156; os Estados exigem os impostos de que cuida o artigo 155; e a União tem ampla disponibilidade sobre as demais matérias.

A União tem, assim, vasto campo para explorar; pode tributar tudo o que não tenha sido constitucionalmente reservado aos estados e municípios (arts. 155 e 156) (ATALIBA, 2006).

Carvalho (1993), ao analisar o texto do Código Tributário Nacional, menciona que o artigo 6º pretende fazer crer que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena; ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas constituições dos Estados e nas leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta lei.

Verdadeiro mosaico de improbidades, a regra que transladamos aspira ao impossível. Acaso estancasse o período após a cláusula *ressalvadas às limitações contidas na Constituição Federal*, e já poderíamos dizer que o político fora impreciso. As competências resultam justamente do feixe de *limitações* que a Constituição estatui. Não existe, anteriormente a elas, uma atribuição jurídica de competência legislativa plena que, por obra de ressalvas limitativas, se vai constringindo. Os mandamentos constitucionais são postos de uma só vez, de tal sorte que as faculdades e prerrogativas outorgadas surgem concomitantemente, entrelaçando-se e interpenetrando-se, estranhas a qualquer cronologia. Da trama normativa nasce o perfil jurídico da competência.

Mais adiante leciona novamente o tributarista.

Mas as críticas que deduzimos do art. 6º e seu parágrafo único não se estendem ao art. 7º. do Código. Nele, interpretou o legislador corretamente a sistemática constitucional, no que concerne a indelegabilidade da função legislativa. O constituinte acenara com o postulado no art. 6º, admitindo as exceções expressas na Lei Maior. E o legislador da Lei 5172/66, reconhecendo a inexistência de ressalvas, oportunamente enuncia de novo a diretriz, aplicando-a ao território das competências tributárias. E dentro dessa linha, os §§ 1º, 2º e 3º explicitam a disciplina das atribuições de arrecadar e fiscalizar tributos, que se não confundem com o exercício da competência de legislar sobre a matéria (CARVALHO, 1993, p.145).

Pelo artigo 6º, *caput*, do Decreto-Lei nº 406/68, contribuinte, em princípio, é quem tem direito subjetivo à propriedade e posse da mercadoria, para fazê-la sair do local onde se acha ou para transferir essa propriedade sobre ela no caso do art. 1º, § 1º, do mesmo diploma. O próprio art. 6º citado há pouco acima exprime isso, quando diz que contribuinte é o comerciante, o industrial ou o produtor que promover a saída da mercadoria. Promover, verbo impropriamente empregado pelo legislador, significa exercitar aquele direito de fazer a saída da coisa móvel um negócio jurídico ou numa operação econômica; não apenas a deslocação física da mercadoria para outro depósito ou para voltar ao estabelecimento.

A Lei Complementar nº 87/96 no art. 4º define:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

O art. 121 do Código Tributário Nacional distingue contribuinte de responsável:

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 em lei. (BRASIL, 2003a, p.70).

Sobre substituição tributária, escreve Baleeiro e Derzi (2003): o interesse é crescente nas hipóteses de substituição tributária progressiva ou “para frente” cuja peculiaridade reside em que o acontecimento do fato descrito na norma secundária antecede temporalmente o acontecimento do fato descrito na norma primária.

Estas expressões conceituais recebem assim a crítica do mencionado Jurista:

A inversão aproxima a criação legislativa de inconstitucionalidade, pois cria obrigação para o responsável antes de sequer nascida a do contribuinte e ofende a capacidade econômica, que deve ser sempre atual – nunca antes de se concretizar. (BALEEIRO; DERZI, 2003, p. 739).

A lei ordinária contém uma série desses exemplos exorbitantes. Mesmo a Constituição Federal, em sua redação original, a essas formas de antecipação já se referiu, a saber:

Art. 155 Cabe aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre;
II – operações de circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] (BRASIL, 2004a, p.106).
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....

XII – cabe à lei complementar:

b) dispor sobre substituição tributária. (BRASIL, 2004a, p.109).

A Constituição Federal, embora a título precário, previa apenas no setor de energia elétrica, no artigo 34, §9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ADCT. Confira-se:

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

destinados a outra unidade da Federação pelo pagamento do imposto sobre operações de circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado o recolhimento ao Estado ou ao Distrito federal, conforme o local onde deve ocorrer a operação. (BRASIL, 2004a, p.177-178).

Posteriormente, afirma Baleeiro e Derzi (2003), a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, alterando a redação originária da Constituição, ampliou as possibilidades restritas consignadas, há pouco, introduzindo o §7º do art. 150 da Constituição Federal, a saber:

§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária, a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador, deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BALEEIRO; DERZI, 2003, p112).

A Lei Complementar nº 87/96 trata de substituição tributária basicamente nos artigos compreendidos pelo 5º ao 11º, mas, por ser relevante quanto à responsabilidade das empresas do setor elétrico, destaca-se o artigo 9º §1º, II:

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 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. (BRASIL, 1996).

3.3 RÁPIDO HISTÓRICO DO ICMS

Para se ter uma boa compreensão deste tributo e sua normatização relativa à energia elétrica, insere-se este brevíssimo histórico.

De acordo com Machado (2005), já na vigência da Constituição de 1969(art. 23, inc. II), o imposto de circulação de mercadorias, ICM, ou, mais exatamente o equivalente ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações, da competência estadual desde que foi criado, e que passa por significativa reformulação com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, quando se tornou não cumulativo.

Na Constituição de 1988, ele está entre os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal e tem o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações e

serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto a sigla ICM foi substituída por ICMS.

Em relação à regulamentação do ICMS, Machado (2005, p. 361) cita o §8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ADCT:

Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária a instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

O Convênio ICM 66/88, celebrado em 14 de dezembro de 1988, regulou a matéria até o advento da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Esta lei distribuiu em seus artigos o que reza o §9º do art.34 do ADCT e deu continuidade ao que prescrevera o Convênio. A Lei Complementar nº 87/96 atribui ao contribuinte a condição de substituto tributário no seu artigo 6º, em que ratifica sua responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre energia elétrica. O artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, §1º, II, confirma a incidência única na operação final e sobre a base de cálculo, que é o preço aí verificado.

Relativamente às operações internas, isto é, no próprio Estado de geração da energia elétrica, escreve Ganim (2003, p.208):

Os Estados vêm concedendo, em seus regulamentos, a substituição tributária na forma de diferimento para as operações internas com Energia elétrica desde que a mesma se destine à comercialização, ou seja, nas operações de venda de energia elétrica para as concessionárias, permissionárias e agentes comercializadores para fins de comercialização.

Relativamente às operações interestaduais, recorre-se ao teor do artigo 155, §2º, inciso X, letra b, que trata do ICMS referido no inciso II do mesmo artigo.

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

.....

X – não incidirá:

.....

b) sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e *energia elétrica*. (BRASIL, 2004a, p.108).

A análise do preceito acima é feita por Melo (2000, p. 303), que continua:

O permissivo é categórico e não deveria ensejar nenhum tipo de questionamento, ou seja, sempre deveria defluir o cristalino entendimento de que em todos os negócios jurídicos (venda, troca, doação, etc.), compreendendo referidos bens, haveria plena e integral desoneração do ICMS.

Assim, tanto a remessa das mencionadas mercadorias, promovidas pelas pessoas localizadas no Estado remetente, como as entradas procedidas pelas pessoas situadas no Estado destinatário não seriam passíveis da incidência do ICMS, em razão do imperativo constitucional.

E observa o referido autor: “ante a inexistência de qualquer diferenciação de regime jurídico imunitório, não poderia ser editada qualquer medida normativa tendente a vislumbrar a tributação, segundo a qualificação de seu destinatário, em outro Estado.” (MELO, 2000, p. 305).

O registro de Coelho e Derzi (2004), porém, suplanta qualquer questionamento. Consta do voto de Relator do Min. Ilmar Galvão nos autos do Recurso Extraordinário, RE nº 198.088-5/SP (Pleno, maioria), em que se discutia o alcance do art. 155, §2º, X, da Constituição Federal (que também se refere a energia elétrica) de que pinça-se:

O dispositivo constitucional transcrito não discrimina entre operação interestadual destinada à contribuinte do ICMS e operação interestadual destinada a consumidor. É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não-incidência do tributo – como, aliás, se acha expresso no inciso X do §2º do art. 155 da Constituição Federal -, restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõe o ciclo econômico por que passam os produtos descritos nos dispositivos sob enfoque, desde a produção até o consumo. Não beneficia, portanto, o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final. Do contrário, estaria consagrado tratamento desigual entre consumidores, segundo adquirissem eles os produtos de que necessitam, no próprio Estado, ou no Estado vizinho, o que não teria justificativa. (COELHO; DERZI, 2004, p. 177).

Para assegurar a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações alusivas a energia elétrica destinada a consumidor final em outro Estado, proveu o próprio legislador constituinte, no §9º do art. 34 do ADCT, neste sentido:

[...] Aliás, o dispositivo transcrito, ao regular, transitoriamente, o ICMS sobre energia elétrica (‘até que a lei complementar disponha sobre a matéria’), na verdade, demonstra o acerto do que acima ficou dito sobre a inocorrência, no caso, de imunidade, posto que prevê a incidência do tributo, em caráter definitivo, no Estado de destino. (COELHO; DERZI, 2004, p. 177).

3.4 ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA, FUNDAMENTAÇÃO E METODOLOGIA

A Constituição Federal de 1988, no artigo 155, §2º, ao se referir à base de cálculo do ICMS, assim se apresenta: “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, 2004a, p.109).

A alínea “i”, expressa de forma genérica, abriga a mercadoria energia elétrica. Entende-se que o vocábulo “também” não se refere à forma de adicionar à exportação a importação, já que na exportação não incide o tributo ICMS a teor do Art. 155, §2º, inciso X, alínea a.

Compreende-se que o vocábulo também é comando para se adicionar o imposto ICMS na importação às operações internas ao País, com a base de cálculo definida em metodologia prescrita pela alínea “i” acima referida.

Por essa compreensão mira-se a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica; tal qual ocorre com as outras mercadorias, é o seu valor acrescido do montante do próprio imposto.

O que se tem por alterado para mais sob o comando da pela alínea “i”, por outra visão, esta menos técnica, é efetivamente a da alíquota sobre o valor real da mercadoria.

A lógica se baseia no fato de a alíquota ser um percentual do valor total a pagar. Assim, 27% é percentual integrante de um todo onde o valor da mercadoria energia é 73%. Isto significa que a parcela do imposto representa $27/73 \times 100\% = 36,98\%$ do valor da mercadoria.

O que foi expresso pode ser matematicamente representado pela equação genérica: $VE + AL \times VF = VF$, onde, VE é o valor da energia, AL é a alíquota e VF o valor da fatura. Exemplificando com uma alíquota de 27%, temos: $VE + 0,27VF = VF$ ou $0,73VF = VE$, por fim $VF = 1,3698VE$.

A interpretação desta expressão matemática é: se acrescenta 36,98% ao preço da energia para se ter o montante da fatura.

Desmembrando-se a equação $VF = 1,3698VE$ para ter-se $VF = VE + 0,3698VE$, tem-se explicita a parcela $0,3698VE$ relativa ao imposto.

Pode-se retirar a mesma informação da expressão matemática $VE + 0,27VF = VF$ por outro desenvolvimento conforme se acompanha adiante.

A expressão $VE + 0,27VF = VF$ equivale, com o desenvolvimento dos seus dois lados, a $VE + 0,27(VE + IM) = VE + IM$. Com o cancelamento de VE dos dois lados tem-se: $0,27VE + 0,27IM = IM$ ou $0,27VE = 0,73IM$. Por fim, $IM = 0,3698VE$.

A leitura da expressão matemática acima deve ser lida assim: o montante do imposto (IM) representa 36,98% do preço da energia.

Como consta nos diplomas legais, especialmente na Constituição Federal, e como se exprimiu matematicamente; o montante do imposto, isto é, 0,27VF, integra a base de cálculo em que figura outra parte, a principal, VE, preço da energia. Assim, a base de cálculo tem duas parcelas: preço da energia e montante do imposto. Em linguagem matemática: base de cálculo=preço da energia+montante do imposto. A base de cálculo é o montante da fatura sobre a qual, por disposição constitucional, incidirá ICMS com aplicação da alíquota regida pela lei de cada Estado federado.

O que foi escrito pode ser expresso graficamente por:

100	
73 valor da mercadoria	27 valor do imposto
$100(VF) = 1,3698 \times 73(VE)$	

Figura 1 – Real alíquota do imposto ICMS
Nota: Elaboração própria.

Essa metodologia acrescentada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, fora prevista pelo artigo 2º, inc.IV, §7º do Decreto Lei 406, de 31 de dezembro de 1968: “§7º. O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.” (BRASIL, 2004b).

Quase com as mesmas expressões, encontramos no art. 14 do Convênio nº 66 de 14 de dezembro de 1988: “Art. 14 O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque, mera indicação para fins de controle.” (BRASIL, 2004a, p.109).

Também está previsto pelo artigo 13, §1º, inciso I da Lei Complementar nº 87, de 13 de dezembro de 1996, esta decorrente do que reza o inciso XII, alínea i, do §2º, do artigo 155 da CF (BRASIL, 2004a).

Eis os referidos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de dezembro de 1996, Art. 13º, §1º, inciso I: integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

“I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque, mera indicação para fins de controle.” (BRASIL, 1996).

Retornando ao questionamento da expressão “também”, constante no Texto Constitucional, referida anteriormente, suscita a possibilidade de o legislador complementar tê-la usado em razão de igual definição da base de cálculo em textos legais editados anteriormente como no artigo 14 do Convênio 66/88 e artigo 13, §1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, transcritos. Esta idéia se fortalece, ao observarmos que a Emenda Complementar nº 33 de 11.12.2001 acrescentou a alínea i à Constituição Federal.

Ainda enfocando a metodologia de cálculo do ICMS, Volpe Filho e Alvarenga (2004, p. 174) afirmam que:

Carraza (1981), em sua obra sobre o ICMS, é de uma clareza solar ao defender a inconstitucionalidade desse cálculo por dentro; alega que, além de ferir o artigo 34, §9º, do ADCT, leva a um enriquecimento sem causa da Fazenda Pública. Assevera, ainda, que não importa que esta prática é reiterada, pois não a torna, em razão disso, constitucional.

Por derradeiro, vale salientar que o ICMS é não-cumulativo (art. 155, §2º, inc. I), compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

As Tabela de 1 a 9 mostram as alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal.

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO
30	Isento	Isento	Isento	Isento	25%	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	20%	Isento	Isento	Isento	Isento	17%	7%	12%	Isento	Isento	Isento
50		17%													17%	25%		27%									
60	12%					27%	12%	25%	25% ou 26%	12%		17%		25%					19%		17%		30%		25%		25%
80									26%											17%							
90											30%															12%	
100																											
140	17%		25%	7%									10%		20%												
150	25%	25%																									
200					27%								17%											25%			
220																									27%		
250				17%			17%					20%														25%	
300																											
400							21%						25%		27%	25%			30%	25%							
500																											
>500							25%			25%		25%	30%			25%											

Tabela 1 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal - residencial

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005

Tabela 2 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – baixa renda

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	
BAIXA RENDA	30	Isento	Isento	Isento	Isento	25%	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	Isento	20%	Isento	Isento	Isento	Isento	17%	7%	12%	Isento	Isento	Isento	
	50		17%												17%	25%		Isento ou 27%										
	60	12%					12%	25%	25% ou 26%	12%		17%		25%						19%		17%		30%		25%	12%	25%
	80								26%																			
	90										30%				20%													
	100																											
	140	17%		25%	7%									10%														
	150	25%	25%				27%												27%									
	200					27%								17%											25%			
	220				17%			17%					20%														25%	
	250																								27%			
	300																											
>300													25%		27%					25%								

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

Tabela 3 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – indústria

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	
INDÚSTRIA	50	Isento	17%	25%	Isento	12,96%	27%	12%	7%	26%	17%	18%	17%	30%	25%	17%	25%	20%	27%	19%	17%	17%	17%	25%	17%	18%	25%	
	100	12%							25%																			
	140	17%													20%													
	200	25%			7%																							
	300				17%			17%																				
	1000														25%						30%							
	>1000							21%																				

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

Tabela 4 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – comercial

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO		
COMERCIAL	50	Isento	17%	25%	Isento	27,00% ou 12,96% Hotéis e Hospit.	27%	12%	7%	26%	17%	18%	17%	30%	25%	17%	25%	20%	27%	19%	17%	17%	17%	30%	25%	25%	18%	25%	
	100	12%							25%																				
	140	17%														20%													
	150																												
	200	25%			7%																								
	220																												
	250																										27%		
	300		25%		17%				17%																				
	1000															25%						30%							
	>1000								21%																				

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

Tabela 5 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – rural

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	
RURAL 50	Isento	17%	25%	Isento	Isento	Isento	Isento	4%	Isento	Isento	18%	17%	Isento	25%	Isento	Isento	20%	27%	19%	Isento	17%	Isento	Deferido	12%	Isento	Isento	12%	
100							12%		12% ou 26%				3%					ou Deferido										
140	17%																										ou 18%	
150																												
200	25%			7%	12,96% ou Irrig. Isento																							
300				17%			17%															17%						
500										17%									30%									
1000													10%											25%				
>1000													15%												17%			

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

Tabela 6 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – Poder Público

	kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO
P. PUB	50	Isento	Isento	25%	Isento	18,36%	Isento	12%	7%	26%	Isento	18%	Isento	30%	Isento	17%	25%	20%	27%	19%	17%	17%	30%	25%	Isento	18%	25%	
	100	12%				ou			25%	ou		ou	17%							ou		ou	ou	ou	ou	ou		
	140	17%	ou						ou							20%										ou		
	200	25%			7%	Isento	ou			Isento	ou	Isento								Isento		Isento	Isento	Isento	Isento			Isento
	300														ou													
	500		17%		17%	Est. E	27%	17%	Isento		17%	Est.			25%	25%					30%						17%	
	>500					Mun.		25%	Est.													Est.	Est.	Est.	Est.			

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005

Tabela 7 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – Iluminação Pública

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO		
I.L.PUB.	50	Isento	17%	25%	Isento	Isento	27%	12%	7%	26%	17%	18%	Isento	30%	Isento	17%	25%	20%	27%	19%	17%	17%	17%	20%	25%	Isento	18%	Isento	
	100	12%							25%																				
	140	17%													20%														
	200	25%			7%																								
	300				17%			17%																					
	>300															25%				30%									

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

Tabela 8 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – Serviço Público

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO
50	Isento	17%	25%	Isento	18,36%	27%	12%	7%	26%	17%	18%	17%	30%	25%	17%	25%	20%	27%	19%	17%	17%	30%	25%	Isento	18%	25%	
100	12%							25%																		ou	
140	17%														20%												
200	25%			7%																						Isento	
300				17%			17%																			Traç.	
>300															25%				30%							Elét.	

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

Tabela 9 - Alíquotas aplicadas sobre as faturas de energia elétrica nos Estados da Federação e Distrito Federal – Consumo Próprio

kWh	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO	
C. PROP 50	Isento	Isento	25%	Isento	18,36%	27%	Isento	Isento	26%	17%	18%	17%	30%	25%	17%	25%	20%	Isento	19%	17%	17%	17%	17%	25%	25%	18%	25%	
100	12%																											
140	17%														20%													
200	25%			7%																								
300				17%																								
>300															25%				30%									

Nota: Alíquota ICMS – junho 2005.

4 FORMULAÇÕES DESCREDECIADORAS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA

4.1 ISENSÃO DE ICMS NA DIVISÃO DE TARIFAS

A discussão quanto à hipótese de incidência do ICMS sobre a demanda surge quando se verifica que além da energia elétrica posta à disposição do consumidor, a demanda está presente a lhe onerar.

O serviço público de energia elétrica é proporcionado por dois bens indissociáveis, de valor econômico, isto é, energia elétrica e infra-estrutura em que esta corresponde à demanda. O serviço público de energia elétrica foi insistentemente tratado enfocando a distinção entre elas. Nesse estágio, se analisa se a natureza do imposto ICMS é compatível ou não com demanda, se há hipótese de incidência sobre esta. Mostra-se menos estimulante a investigação da hipótese de incidência sobre a energia elétrica por esta, de forma inquestionável, ter se consolidada por diplomas legais como bem, mercadoria.

Na observação de Campos (2001), o bem energia elétrica é objeto das mais variadas relações do Direito, é móvel, está dentro do comércio, é coisa simples, material, singular, de característica divisível, fungível e consumível.

Para dar conformidade ao que afirma este jurista, traz-se à colação o conceito alargado de produto, no Código de Defesa do Consumidor, CDC, pelo § 1º do Art. 3º, que assim rege: “Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.” (DENARI, 1991, p. 65).

Energia elétrica é bem móvel mensurável, sendo sua unidade mais ordinária o quilowattora (kWh), porém, quando tratada em grande quantidade, pode ser mais adequado utilizar-se megawattora (MWh) ou gigawattora (GWh).

Ao elencar os bens móveis, o Código Civil de 2002 reza, no Art. 83, que se consideram móveis para os efeitos legais: “I - as energias que tenham valor econômico” (OLIVEIRA; MACHADO, 1998). É evidente que aqui se inclui a energia elétrica.

O Código Penal reconhece energia elétrica como bem móvel passível de ser objeto material do crime de furto, como rege o art. 155, § 3º: “Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.” (BRASIL, 1999, p. 89).

O Código Tributário Nacional vai mais adiante, ao conceder o atributo de produto industrializado à energia elétrica, *verbis*:

Art. 74: O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, **energia elétrica** e minerais do país, tem como fato gerador:

I -

[...]

V - o consumo, assim entendida a venda do produto ao público.

§1º. Para os efeitos deste imposto, a energia elétrica considera-se produto industrializado. (BRASILa, 2003) (grifo nosso).

Haja vista os códigos da Ciência do Direito referidos há instantes, solidifica-se a conceituação de energia elétrica como bem, mercadoria, portanto questionar-se isto se nos mostra inócuo. Com esta conceituação, isto é, a de mercadoria, antevê-se consolidada a hipótese de incidência do imposto ICMS sobre a energia elétrica. De outra forma, contudo, se mostra demanda de potência.

A demanda de potência, presente na fatura de energia elétrica, como hipótese de incidência de ICMS, produz discussões e pelas opiniões, divide juristas. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), a este respeito, posicionou-se, sem vacilos, pela não-incidência, o que se comprova pela uniformidade de suas decisões trazidas à colação adiante. Esta firmeza pode ser comprovada do primeiro julgamento, no antepenúltimo capítulo, que data de 1999 aos mais recentes - decisões de 2007.

Não obstante serem acertadas as decisões há inconsistência na fundamentação. Dada a complexidade da matéria e a compreensível dificuldade na abstração dos fenômenos físicos envolvendo a demanda, as fundamentações constantes nas decisões do STJ contrariam a Física como ciência e aspectos técnicos intrínsecos da energia elétrica.

Sabe-se que os pedidos nas primeiras ações eram no sentido de suspender o imposto ICMS decorrente de parcela de demanda não medida, isto é, decorrente do diferencial entre as demandas contratada e registrada. Os pedidos recentes são no sentido de suspender o imposto sobre a demanda integral. A concessão tanto àqueles pedidos quanto a estes se fazem por iguais acórdãos, o que mostra não terem os julgadores se inteirado da matéria. Estudo comprovador do que ora afirmamos se encontrará mais adiante.

Para inserir o questionamento, isto é, se demanda de potência é fato gerador de ICMS, registre-se que a tarifa cobrada pela demanda faz face à remuneração da infra-estrutura do setor elétrico e a tarifa da energia elétrica faz face à remuneração do produto, da mercadoria energia elétrica. É o que rege o Decreto nº 62.724/68, artigo 14, §1º e §2º e os artigos 26 e 27

deste mesmo decreto e em conformidade com os decretos que lhe alteraram Decretos nº 64.560/69 e Decreto nº 86.463/81. Veja-se o *caput* do art. 14 do Dec. 62.724/68:

Art. 14 – O custo do serviço do fornecimento de energia elétrica deverá ser repartido entre os 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.

O §1º do Art. 14 do Decreto nº 62.724/68, ao tratar de repartição do custo do serviço de fornecimento de energia elétrica, rege que A componente de demanda de potência será responsável pelo atendimento das seguintes parcelas de custo de serviço: remuneração legal; quota de reversão ou de amortização se houver; quota de depreciação; saldo da conta de resultados a compensar; parcela relativa ao custo da demanda de potência adquirida; diferenças referidas no art. 166, parágrafo 3º e 4º do decreto número 41.019, de 26 de fevereiro de 1957. (BRASIL, 1968).

Todas as parcelas aludidas não se referem a custo com energia, mas com a infraestrutura. A remuneração legal é a parcela da tarifa da demanda que remunera os investimentos. Tem regulamento na Lei nº 5.655/71 (BRASIL, 1971). A quota de reversão é parcela integrante da tarifa da demanda para remunerar uma previsível reversão, encampação, expansão e melhoria do serviço público de energia elétrica, conforme Art. 4º do Dec-Lei 1849/81, é *quantum* vinculado à infra-estrutura. A quota de amortização refere-se a empréstimos contraídos para a realização do investimento conforme §2º, Art. 166 do Dec. 41.019/57. A quota de depreciação repara os custos com depreciação dos bens depreciáveis, nos termos do Art. 168, §1º deste decreto. O saldo da conta de resultados *a compensar* é parcela advinda de excesso de remuneração legal, que, como registrado, esta se refere à infraestrutura. As diferenças referidas *no Art. 166* tratam de remuneração de empréstimo para investimento em infra-estrutura (BRASIL, 1957).

O § 2º do Art. 14 do Decreto nº 62.724/68 rege que “A componente de consumo de energia deverá atender a despesas de exploração, exclusive a parcela relativa ao custo de demanda de potência adquirida, atribuída à componente de demanda de potência; impostos e taxas” (BRASIL, 1968).

Em despesas de exploração excluem-se os custos com equipamentos, mas levam-se em conta os decorrentes da atividade, da operação deles e do próprio bem energia que eles veiculam. Esta compreensão é firmada quando, nas expressões seguintes, se excluem despesas, sem restrição, atribuída à componente de demanda de potência.

Ainda no §2º, no seu final, o legislador demonstra, não ser concedida margem para se tributar a demanda, ao expressar textualmente que impostos e taxas serão atendidos pela componente de consumo de energia.

O §3º deste decreto reza em face as peculiaridades do mercado consumidor, e a critério do Departamento Nacional de Águas e Energia (DNAE), parte dos custos atribuídos à componente demanda de potência poderá ser transferida para a componente de consumo de energia.

O Governo Federal, pelo Decreto nº 64.560, de 20 de maio de 1969, mandou suprimir o § 3º, acima, nos seguintes termos: Art. 1º Fica suprimido o § 3º do artigo 14 do decreto nº 62.724, de 17 de maio de 1968.

É compreensível essa supressão, haja vista o conflito que permaneceria com a Portaria 96/68 do DNAE, de 7 de junho de 1968, em razão desta prescrever na divisão de tarifas remuneração de demanda e energia por processo de cálculo envolvendo para a primeira bens e instalações e para a segunda despesas de exploração. Não há prescrição, nesta portaria, de processo de cálculo de tarifa de energia com transferência de custo atribuído à componente demanda de potência como regia o § 3º de Art. 14 do Dec. 62.724/68, portanto, é justificável a supressão deste parágrafo.

Assim, fica bem definido que o cálculo das tarifas da energia e demanda levam em consideração parcelas de custo de cada uma, portanto, cada uma é calculada sem influência das parcelas de uma sobre a outra. Na evolução desta matéria, foi editado em 13 de outubro de 1981 o Decreto nº 86.463 que, pelo Art. 2º, suprime do artigo 14 do Decreto nº 62.724/68, também, os §§ 1º e 2º remanescentes, mantendo, no entanto, o *caput* acrescido de parágrafo único:

Art. 14. O custo do serviço do fornecimento de energia elétrica deverá ser repartido, entre os 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.

Parágrafo único – O critério de repartição das parcelas do custo do serviço entre os componentes tarifários será definido pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica – DNAEE. (BRASIL, 1981).

Mais adiante, lê-se no artigo 26 do Decreto nº 62.724/68:

Art. 26. O Departamento Nacional de Águas e Energia, dentro de 30(trinta) dias, a partir da publicação do presente Decreto, deverá emitir Portaria, regulamentando o processo de cálculo de tarifas de acordo com as normas gerais hora fixadas. (BRASIL, 1968).

Atendendo ao comando do Art. 26 do Decreto nº 62.724/68 há pouco transcrito, o DNAE emitiu Portaria nº 96/68 de 7 de junho de 1968.

Observe-se que os parágrafos 1º, 2º e 3º suprimidos pelo Decreto nº 62.724/68 são parcialmente reparados pela regulamentação prevista no artigo 26 do mesmo Decreto e consumada pela Portaria nº 96/68 do DNAE.

Transcrevemos, para clareza, o Art. 1º da Portaria do DNAE nº 96/68: as tarifas a serem aplicadas pelos concessionários de serviços públicos de energia elétrica serão calculadas pela divisão de tarifas, de acordo com o processo indicado nessa Portaria.

O Art. 2º e seus sete parágrafos mostram que a componente tarifária de demanda de potência será relativa a bens e instalações.

Por outro lado, o Art. 4º e seus seis parágrafos, desta mesma Portaria, mostram que a componente tarifária de consumo de energia elétrica será relativa a despesas de exploração. Despesas de exploração não se confundem com bens e instalações, como definido no Art. 166 do Decreto nº 41.019/57.

Mesmo com a supressão dos parágrafos que elencavam as parcelas de cada componente a se remunerar, demanda e energia, continua caracterizado o princípio de não contaminar o preço da energia com o da demanda, compreensão advinda do *caput* do artigo 2º do Decreto 86.463/81, acima transcrito. Assim, entende-se que o parágrafo único concede competência ao Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica, DNAEE, apenas para definir uma metodologia de mensuração das parcelas dos custos do serviço que são repartidos entre demanda e energia, *verbis*: “Parágrafo único – O critério de repartição das parcelas do custo do serviço entre os componentes tarifários será definido pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica (DNAEE).”

Estão aqui, manifestas por diplomas legais, linhas da metodologia da tarifação para o consumidor de energia elétrica do Grupo A.

Vê-se grande distinção entre a componente a se remunerar pela tarifa, denominada demanda de potência elétrica e a componente a se remunerar pela tarifa, energia elétrica.

No § 1º do Art. 14 do Dec. nº 62.724/68, atualmente o Art. 2º da Portaria 96/68 do DNAE, não se cuida de remunerar a energia, cuida-se sim, e tão-somente, de remunerar rubricas vinculadas a bens.

Mesmo se por um momento desconsiderarmos a fundamentação que ora se encerra, isto é, a que admite incidência de ICMS somente sobre a energia, outra se vem, de não menor consistência, por si só, a afastar a demanda de potência como hipótese de incidência.

O preço público ou tarifa da componente demanda de potência é responsável pelo atendimento de custo obtido na aquisição pela concessionária, da infra-estrutura, da sua instalação.

Quando de sua aquisição, o concessionário paga os tributos e, como consumidor final, o ICMS. Assim, nos custos com os bens equipamentos, para atender à componente demanda, estão incluídos os tributos, inclusive ICMS.

Esta já constitui barreira suficientemente refratária à cobrança do ICMS sobre a componente demanda, dos consumidores do Grupo A, pois seria configurada uma bitributação já que este imposto é não cumulativo nos termos do inciso I, § 2º do art. 155 da Carta Magna e fora pago integralmente pelo concessionário, consumidor final, quando da aquisição, da compra dos equipamentos da infra-estrutura. Transcreve-se, a seguir, excerto do Texto Constitucional:

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;

III –

[...]

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

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (BRASIL, 2004a).

A concessionária é consumidora final; não da energia elétrica, pois esta é repassada, mas de equipamentos que compõem a sua infra-estrutura. Uma cadeia de circulação de bens ou mercadorias tem termo de seu ciclo econômico no consumidor final.

Fugir dessa compreensão é admitir que após o consumidor final, se inicie um novo ciclo econômico, não por circulação de mercadoria, mas por um ato do equipamento conceder um benefício, a demanda, oriunda de mercadoria-equipamento que já não circula, isto é, o equipamento em operação a desenvolver a faculdade para qual foi construído, ser tributado pelo ICMS.

Aliás, para acentuar a inconsistência, este novo ciclo teria origem e fim coincidentes em único ponto que é o da fruição da infra-estrutura que corresponde à demanda, pelo consumidor de energia por uso dos equipamentos adquiridos pela concessionária que pelos quais pagou ICMS.

Seria desarrazoado encerrar-se uma cadeia comercial que compreende do estágio de geração ao de consumo final do produto energia elétrica, tributando pelo imposto ICMS este, e idealizar-se um novo ciclo, em que origem e fim coincidem, iniciado não com um produto, mas com um atributo proporcionado pelo produto tributado em outro ciclo econômico, o da aquisição dos equipamentos. É um atributo de caráter meramente adjetivo, pois indicador da rapidez com que a energia é consumida, não intercepta a natureza substantiva da mercadoria para qual idealizado o ICMS.

Acrescente-se que não necessariamente a operação com uma certa demanda é o ponto econômico ótimo do serviço de energia elétrica, observação que a desvincula da energia quando se cogita em se constituir em hipótese de incidência como categoria jurídica como uma, indivisível. Energia, portanto, pode ser consumida com uso de demandas distintas.

Rememore-se a noção de que uma indústria de rede como é a da energia elétrica tem na composição do preço público duas componentes. Uma remunera a mercadoria, o insumo energia elétrica, e a outra faz face à infra-estrutura sobre a qual não pode incidir ICMS.

Isso se torna compreensível quando, sob a óptica do Direito Tributário, observamos que nessa estrutura de engenharia existem dois ciclos econômicos distintos. Um é o que se inicia na indústria dos equipamentos - como geradores, transformadores e cabos condutores - com término no consumidor final, que é a concessionária de energia. Outro é o que começa na geração da energia, indústria da energia a finalizar no usuário desta, consumidor final.

Distintos, por natureza são, os ciclos econômicos; são distintos os fatos geradores. E os contribuintes do imposto ICMS pagam em razão de suas ocorrências. A hipótese de incidência do ICMS se concretizou em fato gerador, no que respeite à infra-estrutura, no momento da sua aquisição e a obrigação tributária de pagar o imposto já foi cumprida pela concessionária de energia.

A concessionária, por sua vez, tem esse tributo inserido nos custos, por definida metodologia do agente regulador, e, assim, levanta o preço da componente que remunera a infra-estrutura. Cobrar ICMS, por ocasião da venda da energia elétrica, sobre a parcela da tarifa que remunera a infra-estrutura, é uma imposição indevida por dois motivos: primeiro,

porque naquela tarifa já está inserido o imposto ICMS, pela concessionária pago quando da aquisição dos equipamentos; isto em bem definido ciclo econômico; segundo, porque os equipamentos não se associam à operação mercantil da energia. A operação mercantil da energia é outro ciclo econômico que não se comunica com o primeiro.

Para enfatizar, o ciclo dos equipamentos termina na concessionária, o ciclo da energia finda mais além, no usuário da energia. Evidenciam-se, com efeito, dois ciclos econômicos distintos. Acaso estivéssemos diante de um mesmo ciclo, poderíamos argumentar a não-cumulatividade do imposto. O que ocorre precisamente é o exercício da indevida figura da bitributação.

A suspensão do ICMS sobre a componente fixa, a que independe do consumo, a que remunera a infra-estrutura, traria uma redução significativa no preço do serviço. O número trazido pelo trato com a aritmética corretiva, apenas para visualização, revela-se em uma redução do valor em até 15% de uma fatura de energia elétrica.

Este percentual justifica-se ao observar-se ser frequente faturas de energia elétrica com a componente demanda representando 40% do valor da fatura. Assim, sendo o ICMS 27% por fora, que por dentro é aproximadamente 37%, teremos em expressão matemática $0,37 \times 0,40 = 0,148$ que significa aproximadamente 15%.

Em síntese, o fisco ao se abster da cobrança de ICMS sobre a componente demanda, para a alíquota referida, estará reduzindo o valor da fatura em aproximadamente quinze por cento.

Embora a Portaria 96/68 do DNAE, em vigência, não prescreva a que parcela cabe impostos e taxas, entende-se que ICMS deve incidir sobre a mercadoria energia elétrica que circula.

Assim, concluímos que a hipótese de incidência do imposto ICMS se verifica apenas na tarifa do consumo de energia. Por consequência, demanda não integra a base de cálculo para cobrança de ICMS numa fatura de energia elétrica; não há hipótese de incidência, configurando-se isenção.

O imposto ICMS é pago, é arcado, pelo consumidor final da mercadoria energia elétrica, compreensão que se tem de decisão do Min. Ilmar Galvão:

A imunidade ou hipótese de não-incidência contemplada na alínea b do inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal restringe-se ao Estado de origem, não abrangendo o estado de destino da mercadoria, onde são tributadas todas as operações que compõe o ciclo econômico por que passam os produtos,

independentemente de se tratar de consumidor final ou intermediário (RE 190.992-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 19/12/02). No mesmo sentido: RE 338.681-Agr-ED, DJ 03/02/06. (BRASIL, 2002c).

Os tribunais têm decidido pelo cálculo por dentro. A título de exemplo, registra-se repetição do indébito. ICMS. Cobrança do imposto por dentro (VOLPE FILHO; ALVARENGA, 2004).

Sistemática prevista no art.33 da Lei estadual nº 6.347/89 – Conformidade com a Lei Complementar (Decreto-lei 406/68) – Ilegalidade inócua – Recurso provido. O preço da mercadoria, ou de serviço vendido, qualquer que seja a espécie, e não apenas o serviço de fornecimento de energia elétrica, estrutura-se com a inclusão do ICMS que na operação for devido, pela repercussão econômica do tributo, não havendo qualquer ofensa à Constituição a sua cobrança pelo critério de cálculo por dentro.

Neste sentido, vê-se sintonia com o Decreto nº 406/68:

Art 2º A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 7º O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. (BRASIL, 1968).

O legislador constitucional, seguindo o preceito do Decreto, alarga também a base de cálculo na cobrança do imposto ICMS na importação, ao acrescentar, pela Emenda Constitucional nº 33 no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 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, 2004a).

Entende-se que a base de cálculo ampliada está assim ajustada ao sistema legal, pois seria constitucional por estar regido pelo Art. 155, §2º, inciso XII, alínea i e por leis infraconstitucionais.

Há, contudo, controvérsia ao se defender a inconstitucionalidade deste cálculo por dentro e há ainda vozes a dizer que não importa argumento de que esta prática seja reiterada, pois não a torna, em razão disso, constitucional.

Com a concessão do serviço público lastreado pelo artigo 175 da Constituição, este tributo é pago pelo concessionário no ato de aquisição do equipamento, como bem que será de seu uso no último estágio do ciclo econômico, como consumidor final.

Caberá ao usuário da energia, também como consumidor final, o pagamento pela mercadoria e correspondente ICMS.

Distinguimos aqui dois bens que circulam como mercadorias, nitidamente dissociados e com consumidores finais distintos.

Cabe também ao usuário remunerar o equipamento em face da demanda, mas não há hipótese de incidência de ICMS sobre esta parcela da fatura, em razão de o equipamento ter sido adquirido pelo concessionário como consumidor final e não pelo usuário de energia. O equipamento é de propriedade do concessionário.

A determinação do artigo 14 do Decreto nº 62.724/68, na redação do Decreto nº 86.463/81 se dá pelo Art. 2º:

Art.2º. O §1º do artigo 7º, o artigo 14, o caput do artigo 17 e o artigo 18 do decreto 62.724, de 17 de maio de 1968, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Art.14 – O custo do serviço do fornecimento de energia elétrica deverá ser repartido entre os 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.

Parágrafo único – O critério de repartição das parcelas do custo do serviço entre os componentes tarifários será definido pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica – DNAEE. (BRASIL, 1968).

Verifique-se que para Ganin (2003), aspectos regulamentares e tributário, o §2º do Art. 14 do Decreto nº 62.724/68 está em vigência, com o que concorda-se, apesar de a Portaria 96/68 do DNAE vigente não detalhar, como antes no Decreto, a que parcela cabem impostos e taxas; mas, para comprovação, transcrevemos o que escreve referido autor:

Assim, ficou definido que o componente de Demanda de Potência seria responsável pelo atendimento das seguintes parcelas do custo do serviço: remuneração legal; quota de reversão ou de amortização se houver; quota de depreciação; saldo da conta de resultado a compensar (extinta pela Lei nº 8.631/1996); parcela relativa ao custo demanda de potência adquirida; a diferença de câmbio efetivamente pago, para as remeça de juros e principal e taxas, nos termos do § 3º e 4º do art. 166 do Decreto nº 41.019/1957. Já o componente de Consumo de Energia, deveria atender as despesas de exploração, exclusive a parcela relativa ao custo de demanda de potência adquirida, atribuída ao componente de demanda de potência, impostos e taxas.

Podemos concluir que a demanda de potência remunera a concessionária pelos seus investimentos, enquanto consumo de energia remunera a concessionária pelas despesas operacionais. (GANIN, 2003, p.211).

Logo em seguida, verifica-se que o Ganin (2003, p.211) conclui equivocadamente: “Portanto, em nosso entendimento, o ICMS deveria incidir sobre o preço total da operação

pelo qual a energia foi entregue. Mas, aqueles que obtiveram êxito junto ao judiciário não mais recolherão o ICMS sobre a parcela da demanda contratada e não consumida.” Mesmo que se entenda suprimido o §2º do Art. 14 do Decreto nº 62.724/68, em que se destaca pela expressão textual de que impostos estão na componente tarifária energia, o imposto ICMS somente é pertinente na fatura, na componente que ainda não foi objeto desta tributação: na energia.

Tem-se observado que legisladores demonstraram dificuldade na compreensão dos conceitos de demanda de potência elétrica e energia elétrica, fato compreensível, pois envolve conhecimentos da Física e Matemática, matérias distintas das de formação com que os legisladores lidam diariamente.

Para comprovar esta observação, cita-se Campos (2001, p.70):

Freqüentemente, deparamo-nos no mercado, com cobrança indevida de ICMS, sobre demanda de ENERGIA contratada.

Nos fornecimentos de energia elétrica, são contratadas demandas, que obrigam o CONSUMO, pelo contratante, de certa quantidade de energia, e a disponibilização desta energia, pela concessionária contratada. Se o consumo medido, for inferior ao contratado, pelo valor deste último será feita a fatura de energia elétrica.

Incidindo o ICMS sobre a Demanda contratada de ENERGIA elétrica, temos uma tributação indevida pela total falta de hipótese de incidência. O ICMS, só pode ser cobrado, tomando como base de cálculo o efetivo consumo de energia elétrica.

No primeiro parágrafo, ver-se o equívoco, ao se mencionar demanda de energia contratada em lugar de demanda de potência contratada. São duas grandezas de eletricidade distintas. Portanto, se o autor estabelecesse a devida distinção, não poderia prosseguir na formulação do seu raciocínio.

No segundo parágrafo, mantendo a falha, usa de atecnia em: “são demandas contratadas que obrigam o consumo, pelo contratante”. Consumo somente se observa o de energia. A energia elétrica é consumida, a demanda não! Demanda é registro, se registra, se frui, se usa. Demanda é expressão de registro da rapidez com que a energia elétrica foi consumida. Por comparação, é uma medida de vazão de energia elétrica.

Ressalta-se, também, que o contrato de fornecimento de energia elétrica não obriga o contratante ao consumo de certa quantidade de energia elétrica, tampouco a uma forma de consumir energia que registre demanda abaixo da contratada.

A expressão “total falta de hipótese de incidência” usada pelo referido autor não é adequada já que a hipótese de incidência se configura na sua inteireza ou não se configura.

Configurada, é fato gerador que se concretizou; não há hipótese de incidência mensurada parcialmente.

Ilustrando a dificuldade dos doutrinadores, citamos Gilberto de Ulhoa “Não incidência de ICMS sobre a demanda reservada de energia elétrica” (COELHO; DERZI, 2004, p. 171). Os autores para reparo, devem adotar a expressão “demanda reservada de potência”.

Demonstra carência de conhecimento de conceitos técnicos, também, Melo, (2000, p.101), em transcrição de decisão do STJ, quando enumera “a garantia de potência e de demanda, no caso da energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.”

Aqui os termos potência e demanda foram tratados como se não fossem sinônimos, o que não é fato.

Ainda na seara do desconhecimento dos conceitos, transcreve-se Ganim (2003, p.210): “A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, de Minas Gerais, no Recurso Especial – RESP 343.952, por unanimidade decidiu que determinado consumidor não deveria pagar ICMS sobre valor de demanda reservada de energia elétrica.”

E continua dizendo que o aspecto tributário discutido e argumentado pelos consumidores industriais é quanto à diferença entre a parcela da demanda de potência contratada e a demanda real, não consumida, alegando que o ICMS deve incidir somente sobre a energia fornecida.

Para o primeiro parágrafo, tem-se a observar que o contrato não prescreve uma demanda reservada de energia, mas, e tão-somente, em uma de suas cláusulas, demanda reservada de potência.

Para o segundo parágrafo, observa-se mais uma vez que demanda não se consome, se registra, assim a expressão não consumida, atribuída à diferença de demandas, é imprópria. Ficaria conforme, se as últimas expressões fossem assim escritas: “[...] e a demanda real (registrada), diferença não usufruída, alegando que o ICMS deve incidir somente sobre a demanda registrada.” (GANIM, 2003, p.210).

A segunda parte se enquadra em um histórico de questionamentos acerca da incidência do ICMS sobre a demanda, que posteriormente será detalhado. Refere-se à evolução do

pedido que nas primeiras ações era relativo à diferença entre a contratada e a registrada, passando a pedir-se sobre toda a demanda.

Como introdução, justifica-se, pois, na década de 1990 recorrera-se ao Judiciário para saber se haveria hipótese de incidência sobre o diferencial de demandas, isto é, diferencial entre a demanda contratada e a registrada em um ciclo - período aproximado de um mês. Equivale a dizer que o diferencial é a parte da demanda que foi disponibilizada por contrato e que em certo ciclo não foi atingida, não foi utilizada pelo consumidor. Entendia-se erroneamente deste modo, àquela época, que a demanda utilizada seria base de cálculo do ICMS.

No amadurecimento decorrente das discussões jurídicas, chega-se hoje à posição pacífica do STJ em atendimento à pretensão de saber-se se haveria hipótese de incidência do ICMS sobre a demanda de potência elétrica como um todo e não sobre parcela desta.

Havendo hipótese de incidência, a base de cálculo será o valor pecuniário de toda a demanda. A posição do STJ, no entanto, é pela não-incidência do tributo sobre a demanda, qualquer que figure na fatura de energia elétrica, isto é, sobre a contratada ou a registrada se esta for maior do que a primeira.

4.2 VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Outra faceta do Direito que nos impele a demonstrar que demanda de potência elétrica não é fato gerador do imposto ICMS é a dos princípios tributários.

Não há hipótese de incidência, não há princípio que se lhe atenda. Não fora outros diplomas legais menores e no patamar nível de lei complementar, não fora a própria Constituição, os princípios já sucumbiriam com a hipótese de incidência aludida. E aí, muito mais contundente, pois na transcrição de Volpe Filho e Alvarenga (2004, p. 191) “violiar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma.”

Os princípios tributários que mais visivelmente afastam a hipótese de incidência se nos mostram: Princípio da Estrita Legalidade, Princípio da Legalidade, Princípio da Tipicidade e o Princípio da Segurança Jurídica.

4.2.1 Princípio da Estrita Legalidade

De Carvalho (1993, p.98), transcrevemos:

Sabemos da existência genérica do Princípio da Legalidade, acolhido no mandamento do Art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota na redação do Art. 150, I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Adiante se verá que a tributação sobre demanda de potência elétrica somente atenderia ao princípio da estrita legalidade, se com esteio do art. 154, inciso I, da Constituição federal. Hipótese logo afastada, pois o imposto é não-cumulativo.

Demanda constitui tarifa que remunera a infra-estrutura, como se demonstra. Infra-estrutura, na sua aquisição, foi tributada pelo ICMS, contudo, se entendida como um modo, uma adjetivação, uma maneira de entregar energia ao consumidor, estar-se-á diante de um fato gerador distinto de todos os demais previstos na Constituição Federal, caminho pelo qual não deve haver entusiasmo, uma vez que não afasta, mesmo no surgimento de leis, a característica da cumulatividade em face da bitributação verificada.

Essa facilidade, isto é, o modo de entregar a energia, mais rápido ou mais lento, expresso pela demanda, não configura hipótese de incidência para tributação pelo ICMS e não poderia ser por outro tributo regulado por lei complementar como previsto no artigo 154, inciso I da Constituição Federal de 1988, pois, a base de cálculo seria a mesma do imposto ICMS, o que o dispositivo citado veda. A base de cálculo seria preço de infra-estrutura, sobre o qual já incidira ICMS por aquisição dos bens pelo concessionário.

4.2.2 Princípio da Segurança Jurídica

As decisões do STJ apresentadas e comentadas nesta dissertação estão incompatíveis com a natureza jurídico-tributária da demanda.

Não obstante esta constatação, observa-se que nada decorre dos julgadores em desfavor dos consumidores de energia elétrica. De outra forma, se os ministros do STJ tivessem o total domínio da matéria, em nada mudam os efeitos de suas decisões. A Justiça, é possível, está sendo praticada para garantir, presume-se, ao consumidor-autor a segurança jurídica. Para proporcionar conhecimento teórico do Princípio da Segurança Jurídica, transcrevemos a síntese de Carvalho (1993, p. 91):

Não há por que confundir o cânone da certeza do direito com o da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deontico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido a implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. [...] Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo o espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do Direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que exprimimos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se apenas postulado: o da irretroatividade, que mais adiante será objeto de nossas reflexões. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica. [...] É desnecessário expressar que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.

Observa-se ainda que, nesta mesma linha de raciocínio, está o Art. 112 do Código Tributário Nacional, que rege:

Art.112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (BRASILa, 2003).

Colhamos, por fim, a opinião de Baleeiro e Derzi (2003, p. 694), quanto ao Código Tributário Nacional, quando dispõe, por outras palavras, que, em relação às penalidades, se observe o caráter restrito do Direito Penal, in *senso*, salvo opiniões isoladas, à analogia. A máxima *in dubio pro reo* vale aqui também. *Benigna amplianda*, embora não se reconheça mérito na equiparação das leis fiscais às *leges odiosae*, a que se refiram velhos autores.

4.2.3 Princípio da Legalidade

Entende-se que, a facilidade demanda proporcionada pelo serviço público de fornecimento de energia elétrica, para se constituir em base de cálculo para incidência do imposto ICMS, tem que atender ao Princípio Constitucional da Legalidade Tributária.

Na compilação de pensamento de renomeados juristas, registra-se a reflexão de Maia Filho (1998, p. 143), quando assim se manifesta:

O sistema tributário brasileiro acolhe, de forma expressa e solene, o princípio explícito da legalidade da tributação, que está estabelecido na vigente Carta Magna (art. 150, I), ao vedar a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça.

Trata-se de especificação do princípio geral da legalidade que subordina toda a atividade administrativa e que se traduz na submissão da Administração aos comandos da lei escrita, vista esta como fonte, limite e determinação de toda a sua produção de atos (quaisquer que sejam).

Observa-se que o Código Tributário Nacional, nos incisos do seu artigo 97, combinado com o § 1º do mesmo artigo, admite mediante lei, modificação da base de cálculo, presume-se em mesmo ente e não sobre entes heterogêneos como seria se agregássemos à mercadoria energia, a demanda, como base de cálculo.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributo, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição de fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização de valor monetário da respectiva base de cálculo. (BRASIL, 2003a).

Faz-se aqui um parêntese na exposição do ministro do STJ, Napoleão Nunes Maia Filho, para inserir-se comentário ajustável com perfeição ao que propõe-se, isto é, a tese da não-incidência do ICMS sobre a demanda de potência elétrica.

Baleeiro e Derzi (2003, p. 632), ao comentar o parágrafo primeiro do Art. 97 do CTN, assim se expressa:

Praticamente um aumento de alíquota pode ser dissimulado em modificação da base de cálculo. Elevando-se esta, a alíquota inevitavelmente produzirá quantia maior, tornando-a mais alta em relação à base anterior. Se, por exemplo, na base de cálculo deve ser excluída certa parcela, um ato do Executivo não pode incluí-la, porque isso importará em tributo maior do que o autorizado em lei.

Retorna-se ao ministro Napoleão, ao afirmar que o Princípio da Legalidade da Tributação não se esgota, porém, na reserva da lei para instituir ou majorar tributos ou alterar-lhes quaisquer dos elementos influentes na quantificação do seu valor, embora seja essa realmente a sua consequência primária, imediata e direta, mas esse princípio igualmente se efetiva em outras dimensões de igual relevância.

E fundamenta, ainda, vê-se a sua atuação, por exemplo, na vedação de analogia para criar exações (art. 108, §1º do Código Tributário Nacional), na proibição de alteração conceitual de institutos consagrados em outras áreas jurídicas (art.110 do Código Tributário Nacional), na interdição de conceito de obrigação tributária por meio de norma de hierarquia regulamentar ou na indelegabilidade da função legislativa em matéria tributária substantiva, para referir apenas essas situações mais comuns e conhecidas (BALEEIRO; DERZI, 2003).

Recorre o ministro Napoleão Maia Filho (1998) a Machado (2005), chamando atenção para o sentido explicitador que o art. 97 do Código Tributário Nacional tem, relativamente ao Princípio Constitucional da Legalidade Tributária, assim se pronunciando:

Na verdade, só terá eficácia o princípio constitucional com a explicitação constante do art. 97 do Código Tributário Nacional, pois não basta fique a instituição do tributo - entendida como simples afirmação de que fica criado determinado tributo – na área da reserva legal. Na verdade, criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação. (BALEEIRO; DERZI, 2003, p. 28).

Sobre analogia contida no Art. 108 do CTN, esta se nos mostra como porta fechada na justificação da incidência do ICMS sobre a demanda de potência elétrica. O parágrafo primeiro deste artigo assim rege: O emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei (BALEEIRO; DERZI, 2003, p. 633).

Entende-se que não há previsão legal de tributo em que a demanda de potência elétrica seja fato gerador. Fortalecendo essa interpretação, citamos novamente Baleeiro e Derzi (2003, p. 680):

Outra utilização da analogia jaz latente na chamada interpretação econômica do Direito Tributário, pela qual o aplicador deve inspirar-se no conteúdo econômico do negócio, mais do que na forma jurídica de que se socorreu o contribuinte, para escapar à tributação mais severa ou mesmo para evadir-se do ônus.

A rechaçar a possibilidade de incidência do ICMS sobre a demanda de potência está o texto do Art. 110 do CTN que não pode ser omitido:

Art. 110- A lei tributária não pode alterar uma definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BALEEIRO; DERZI, 2003, p. 686).

Para sedimentar a compreensão, o citado autor menciona que “lei tributária” em geral pode ser não só de caráter complementar da Constituição, como também da pessoa jurídica investida da competência para decretar o tributo. A lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta institui um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade imóvel, p.ex., são os do Direito Privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles (BALEEIRO; DERZI, 2003).

Carrazza (1981) expõe o sentido e alcance do Princípio da Legalidade no Direito Tributário, assinalando que nele se veicula a exigência de que a lei deve alojar todos os elementos e supostos da relação jurídica, nada remanescendo para complementação por via da atividade administrativa.

Logo adiante o ministro Napoleão Nunes Maia Filho (1998) retoma a sua tese, repassando o entendimento de Xavier (1983, p. 96).

À vista de todo o exposto, o princípio da legalidade, no que pertine à instituição ou ao aumento de tributos, se manifesta, entre nós, como princípio da reserva absoluta da lei formal, entendido no sentido de que a lei ordinária (federal, estadual ou municipal), necessariamente minuciosa, deve conter não o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto, de molde que esta possa ser obtida por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal. Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato impositivo, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).

Por seu turno, Jardim (1993) acentua que, em princípio, o primado da legalidade recai no Direito Tributário com a mesma essência que noutros segmentos do Direito Público, conquanto se apresente com um conteúdo mais angusto.

A legalidade tributária costuma ser adjetivada de estrita em face da conjugação da legalidade genérica, já prevista no art. 5º, II, com o art. 150 I, da Constituição, o que se

justifica em virtude de a tributação exprimir uma das modalidades mais diretas de intervenção do Estado na amplitude da propriedade e da liberdade.

De todo o modo, a legalidade, quer genérica, quer específica representa, sem dúvida, a concreção de um dos mais importantes requisitos do Estado de Direito Democrático, porquanto gravita altaneira na órbita de governantes e governados.

Na seara da tributação, o princípio *a priori* significa o povo tributar a si mesmo, podendo ser traduzido, também, pela expressão “autotributação”, adotada por Xavier (1983).

O constitucionalismo contemporâneo se predestina a prestigiar supinamente o direito à liberdade e o direito à propriedade. Daí resultam as parênticas *nulla poena sine lege* e *nullam tributam sine lege*, antes apanágio dos reis, agora indeclinável função dos parlamentos.

Nulla poena sine lege e *nullam tributam sine lege*: nula pena sem lei e nulo tributo sem lei.

Mais adiante, prossegue Xavier (1983), para quem a legalidade tributária é um postulado dirigido à Fazenda Pública, a qual fica inexoravelmente vinculada ao referido princípio constitucional. Aduz que a legalidade supõe a subordinação ao primado da reserva absoluta da lei formal, pelo que o princípio não se esgota com a preeminência das normas gerais e abstratas, mas requer a edição de normas com conteúdo de lei.

E, mais adiante: assim, no prado da tributação, prevalece a regra pela qual somente a lei pode dispor sobre norma jurídica tributária, seja a instituidora do tributo, seja qualquer outra.

O veículo indutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o Princípio da Estrita Legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse mais caracteriza a tipicidade tributária que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, decorrer imediatamente do princípio da estrita legalidade.

Fica assim, com abastança, demonstrado que a demanda de potência elétrica não está prevista por lei como fato gerador do imposto ICMS.

Não há equivalência com atos oneradores das mercadorias em geral; descabe analogia por esta falta de equivalência, mas antes pela vedação do Art. 108 do Código Tributário Nacional.

4.2.4 Princípio da Tipicidade

Sobre o Princípio da Tipicidade, Jardim (1993) escreve que, a exemplo do quanto ocorre nas províncias do Direito Penal, o princípio da tipicidade traduz linha diretiva de ponderável relevo no Direito Tributário. A tipicidade significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso, o surgimento da obrigação se condiciona ao evento da subsunção, que é a estreita e plena correspondência entre o fato jurídico tributário (fato gerador) e a hipótese de incidência.

Acaso não se verifique aquela perfeita justaposição entre o fato e a norma, não ocorre o nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, se a Fazenda Pública, mesmo assim, promover a cobrança do tributo, a ausência de tipicidade haverá de macular a validade do respectivo ato administrativo.

Sobre mais, no Direito Tributário a tipicidade ganha assomos de maior rigor em relação ao Direito Penal. Esse é o magistério fecundo de Xavier (1983). Com efeito, esse professor assinala que, no Direito Criminal, o órgão aplicador do Direito é investido de uma certa margem de subjetivismo ao fixar a medida da pena. Já nos lindes do Direito Tributário, além da adequação do fato à norma, a lei estipula o fundamento da decisão e, bem assim, o próprio critério de decidir.

Para Carvalho (1993), no Direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo entre as próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estar-se credenciado a dizer, sem hesitações e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa.

O vulto constitucional desse princípio advém da linguagem empregada no art. 154, I, figurando, desse modo, entre os implícitos.

Art. 154. A união poderá instituir:

I – mediante lei complementar, imposto não previsto no artigo anterior desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição. (BRASIL, 2004a).

Insinua desmentir a procedência dessa asserção o teor do art. 4º do Código Tributário Nacional, ao dizer que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato

gerador da respectiva obrigação”, fazendo crer que a singularidade de único elemento (a hipótese de incidência) teria o condão de definir o tipo de gravame fiscal.

Demanda de potência não está sequer tipificada, quanto mais abraçada pelo ICMS, a sua base de cálculo não é o valor de uma mercadoria ou um serviço aludido na Constituição Federal, mas uma facilidade de equipamentos na entrega da mercadoria.

Não se pode imaginar que a tipificação pela via da denominação do tributo de ICMS, já que a base de cálculo é incompatível com este imposto, não é própria de ICMS.

A propósito vejamos os termos do art. 4º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2003):

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Fazer-se incidir ICMS sobre a demanda poderia pela via da legalidade, se mediante lei complementar, conforme art. 154, I da Constituição Federal de 1988. No tocante a este dispositivo legal, identificamos a satisfação do requisito fato gerador não próprio (não igual aos) dos discriminados na Constituição.

Rememore-se, porém, o fato de que tarifa de demanda remunera infra-estrutura porque a concessionária de energia elétrica já pagou ICMS.

À tipificação deve-se seguir a identificação da hipótese de incidência na sua concreção em fato gerador, razão de se trazer à colação análise da hipótese de incidência.

Ataliba (2006), ao tratar de hipótese de incidência, enfatiza que, conforme, entretanto, a feição ou a natureza do fato posto pelo legislador no cerne da hipótese de incidência, como seu aspecto material, pode-se reconhecer diversas espécies de impostos. É possível discernir juridicamente inúmeros impostos, segundo o conceito de fato em que consistem as respectivas hipótese de incidência.

Assim é a hipótese de incidência do imposto sobre produtos industrializados e a produção industrial. Desse conceito estão excluídas a produção artesanal, a artística, a intelectual, a extrativa, a agrícola, a pastoril etc, donde se vê que a materialidade da hipótese de incidência não é só produzir, mas produzir industrialmente produtos. Não basta, para

identificar a materialidade da hipótese de incidência, a referência a produção ou só a produtos. Só a rigorosa conjunção dos dois termos da locução espelha ambos, retrata fielmente o conceito constitucionalmente pressuposto, que, aliás, e de observância obrigatória pelo legislador, na medida em que dá critério para a discriminação de competência tributárias.

E prossegue Ataliba (2006), referindo-se a interessantes observações de Carvalho (1993), a propósito da necessária técnica de tratamento legislativo da hipótese de incidência.

Refere-se esse professor ao núcleo da hipótese de incidência; Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido do seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbo que exprime ação) como aquelas espontâneas (verbo de estado, ser, estar, permanecer, etc.). (ATALIBA, 2006, p.143).

É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de seu complemento.

A identificação do tipo de imposto depende de rigorosa e criteriosa análise dos termos empregados pelo legislador – primeiramente o constituinte – para estruturar a hipótese de incidência no seu aspecto mais decisivo: o material. Tomemos como exemplo o ICMS, imposto sobre operações mercantis e de certos serviços.

Em sintonia com esta compreensão está Baleeiro e Derzi (2003), que escrevem, citando Becker (1972), ao falar que a base de cálculo de um tributo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária.

Compõe-se de dois elementos, em verdade. Um deles é chamado por Becker (1972) de método de conversão e é, propriamente, a ordem de grandeza que permite quantificar a prestação tributária. De tal maneira, poderão ser, em tese, o metro, o peso, a altura, o valor, em realidade, um atributo do próprio fato descrito na hipótese, escolhido pelo legislador. Mesmo o método de conversão deve adequar-se à natureza do fato descrito na hipótese, por lhe ser ínsito. O outro elemento da base de cálculo refere-se ao fato, aspecto, modo de ser ou estado que será medido, mensurado, transformado em cifra pelo método de conversão.

E prosseguem Baleeiro e Derzi (2003), dizendo que é esse importantíssimo elemento da base de cálculo que serve à definição da espécie tributária. A esse complexo chamamos de base de cálculo. Aqueles autores que só atribuem a ela uma função, ou seja, a de permitir a apuração do montante do tributo a pagar, reduzem-na ao método de conversão – de tal forma

que a base de cálculo será apenas a altura, o peso, o valor, e somente isso, mas não se perguntam que realidade estarão tais ordens de grandeza medindo. Não indagam: valor de quê?

A resposta a tal questão lhes teria permitido identificar, na base de cálculo, aquele segundo elemento, o próprio fato gerador, ou fato descrito na hipótese em seu aspecto matéria, definindo-se, por meio dele, a espécie tributária criada. O que está sendo dimensionado na base de cálculo é o critério que permite caracterizar o tipo do tributo instituído na norma.

O clássico e tão citado exemplo de Becker (1972) demonstra que, se o legislador mantém como hipótese a propriedade imobiliária, mas escolhe como base de cálculo do tributo o valor dos rendimentos obtidos pelo proprietário, a título de locação, no ano anterior, estará tributando a renda e não a propriedade. Explica-se o fenômeno pela circunstância de que, como ensina a melhor doutrina, a base de cálculo é um estado ou modo de ser próprio da hipótese (do fato ou dos fatos nele descritos) ou um atributo seu. Observe-se que, no exemplo dado, o método de conversão, valor, permaneceu inalterado. Em um caso, escolheu-se o valor dos rendimentos; em outro o valor da propriedade. A mudança ocorreu no outro elemento da base de cálculo: o fato, ou situação, ou modo de ser, ou estado, que foi reduzido a uma cifra pelo método de conversão.

Quando um atributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese e incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese. No exemplo lembrado a pouco, o fato a ser reduzido em cifra seria a propriedade imobiliária, não os rendimentos, que são fato estranho à hipótese de incidência daquele imposto. Assim, se a norma determina que se aplique a grandeza valor sobre os rendimentos e não sobre a propriedade, ter-se-á criado um imposto sobre a renda e não sobre a propriedade.

Ainda a título de exemplo, cita-se o colhido na obra *Direito Tributário Brasileiro* de Baleeiro e Derzi (2003) apud Becker (1972, p. 333-334):

Quando a base de cálculo não se confunde com o pressuposto material da incidência, é essencial que os fatores ou circunstâncias adotados pela lei como base de cálculo sejam elementos integrantes ou decorrências necessárias daquele pressuposto. A não ser assim, poderá ocorrer a descaracterização do próprio imposto, que poderá ser alterado a sua própria natureza jurídica pela adoção de uma base de cálculo incompatível com ela. Se, por exemplo, a lei mandasse calcular o imposto de vendas e consignações sobre o valor do estoque, estaríamos claramente em face de um imposto sobre o patrimônio, de vez que a base de cálculo não seria adequada ao pressuposto da incidência deste último tributo. Por outras palavras, na hipótese

figurada, o desvirtuamento da natureza jurídica do imposto decorre de uma inversão da ordem natural das coisas. Normalmente, a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material da incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas quando isto não ocorre, é o contrário que se verifica, ou seja, a base de cálculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência. E como é sabido que esse pressuposto é que dá ao tributo a sua natureza jurídica, esta última terá passado a ser a que corresponda à base de cálculo adotada, em vez de ser a do tributo que o legislador quis instituir.

Por esses exemplos, pode-se entender que a energia elétrica conceituada como mercadoria por quatro códigos da Ciência do Direito seria ela, e tão somente ela, a base de cálculo para o imposto ICMS, descabendo qualquer investida no alargamento desta base sob qualquer pretexto, pois assim se estaria em desarmonia em relação ao fato gerador, que deve ser uno, singular.

A demanda de potência, presente-se, não seria sequer imaginada pelo legislador pelas intrínsecas nuances envolventes de conceitos físicos que a distinguem da energia elétrica. As naturezas diferenciadas já se constituem razão de estanqueidade ao pressuposto da hipótese de incidência. Ter-se compreensão de que demanda e energia são grandezas elétricas distintas e que aquela não é mercadoria já constitui razão para se distanciar de tributá-la pela via do ICMS.

Demanda sequer pode ser entendida como um ganho no fornecimento de energia, pois um aumento da demanda contratada de potência, ou mesmo redução, para um usuário, poderá redundar em um incremento de custo marginal do fornecimento de energia.

Quem adquire a infra-estrutura a obtém como consumidor final desta, portanto, ajustado está o pagamento do ICMS incidente sobre ela. Uma faculdade que esta infra-estrutura proporciona se constitui na razão de ela ter sido adquirida, é uma decorrência de sua aquisição. A faculdade é o benefício oriundo do bem, o que impeliu o usuário a adquiri-lo.

O consumidor final se põe como último ponto de uma cadeia, de um processo gerador de ICMS. Seria desarrazoado iniciar-se um novo ciclo com a infra-estrutura tributando já de partida por este imposto por um benefício que esta proporciona, razão de ter sido adquirida.

Ainda conceituando demanda, no início deste trabalho, fazia-se uma comparação irretocável com uma caixa d'água na qual devia-se instalar um segundo dreno de igual seção transversal para dobrar-se a vazão, demanda d'água. Comparativamente, teria-se, ao fornecer água a um usuário, ICMS sobre a água, que é justificável, não sobre o dreno, adquirido por consumidor final, mas não se cogite em ter-se a base de cálculo alargada para abrigar um custo, o de se entregar uma mesma quantidade d'água, agora na metade do tempo em razão de

ter sido dobrada a vazão. O exemplo simplificado foi apresentado por se mostrar didático, mas uma concessionária de água poderia, para atender um grande consumidor, duplicar a tubulação de suprimento. O fato de a água ser acumulável, a energia não, é fundamentação inconsistente para tornar as situações díspares.

Retome-se a linha de raciocínio sobre hipótese de incidência pelo estímulo da análise de Geraldo Ataliba (2006, p.144);

A consistência material da hipótese de incidência é dada de forma bastante restritiva pelo próprio texto constitucional (art.155, I, "b"). Cingir-nos-emos à materialidade da operação mercantil (já que o ICMS é a combinação de dois impostos de naturezas diversas, não combináveis entre si).

É: a) prática (não por qualquer um); b) por quem exerce atividade mercantil; c) de operação jurídica (não qualquer uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial); e) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercancia).

Tentando síntese, podemos enunciar esta hipótese de incidência como consistindo na prática de operação mercantil, que importa transmissão de titularidade de direitos de disposição sobre mercadoria.

Só a concomitância de todos estes termos, alguns substantivos, outros adjetivos, outros circunstanciais ou restritivos, expressa fielmente o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS. Os conceitos que fiquem aquém ou forem além são errados, por descompassados em relação à regra-matriz (constitucional).

A relação jurídica tributária nasce da ocorrência do fato típico. Carvalho (1993, p. 100) assim se expressa ao tratar de tipologia tributária:

No Direito Positivo Brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa.

De fato, destacamos o inciso I do Art.154, que enuncia:

Art.154. A União poderá instituir:

mediante lei complementar, imposto não previsto no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. (BRASIL, 2004a).

A demanda de potência elétrica, para efeito de tributação pelo ICMS, não foi pensada pelo Art.155, inciso II da Constituição Federal de 1988. Não é mercadoria, não é serviço de transporte ou comunicação. Para que a demanda fosse tributada pelo ICMS, se cogitaria, de princípio, na necessária lei complementar nos termos do Art. 154, inciso I, contudo pensa-se que, na divisão de tarifas em que a tarifa da demanda remunera a infra-estrutura já tributada pelo imposto ICMS pago pela concessionária, vê-se inalcançável este intento.

4.3 IMPEDIMENTO DA INCIDÊNCIA DE ICMS NA LÓGICA DO SISTEMA LEGAL

Aprofunda-se a análise neste capítulo, não mais pela tipificação, mas pela lógica que nos traz o Direito Tributário.

A operação matemática de uma alíquota com uma base de cálculo no dimensionamento do *debeatur* somente se deve proceder quando consumado o fato gerador. E a própria Lei Complementar nº 87/96, artigo 12, inciso XII, não acoberta como fato gerador a mensurável grandeza elétrica constante nas faturas de energia elétrica denominada de demanda e não há outro inciso a que se lhe justaponha. O que se encontra textualmente como fato gerador, no dispositivo legal referido, é a entrada do bem energia elétrica no território do Estado. Isto mostra que no atendimento de pré-requisito de concreção de hipótese de incidência em fato gerador, há dois critérios a se satisfazer, o primeiro temporal e o segundo, espacial, mas ambos relativos à energia elétrica.

De primeira vista poderia parecer que o fato gerador fosse, do ponto de vista econômico, situação alheia à base de cálculo tendo em vista a definição, sem restrição, do artigo 114 do CTN, *verbis*: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para que um fato (estado de fato, situação) seja reputado fato imponible, deve corresponder integralmente às características previstas abstrata e hipoteticamente na lei (h.i.). (ATALIBA, 2006, p.68).

Entende-se que considerar ocorrido o fato gerador do imposto ICMS, o momento (critério temporal), da entrada no território do Estado (critério espacial) do bem energia elétrica e não circunscrever estritamente este bem como base de cálculo é contrariar o preceito do artigo 20, I do Código Tributário Nacional, a seguir.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

A unidade de medida referida pela lei Complementar 87/96 é a da energia elétrica, está expressa textualmente na lei.

Nos termos do Código Tributário Nacional, quando a alíquota for específica, a base de cálculo é a unidade de medida adotada pela lei para o caso (MACHADO, 2005, p. 306).

A lei ordinária estabelece que a base de cálculo do imposto é, quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa, [...]. (MACHADO, 2005, p. 306).

Não se poderia recorrer à expressão “operação”, retirando dela interpretação que o sistema legal não pode comportar, pois, energia elétrica pode ‘entrar’, porque se desloca. De demanda não pode haver tradição, não é bem, mercadoria, como a energia. Assim, a entrada em território do Estado não pode envolver a demanda e já se disse que a base de cálculo é a quantidade de mercadoria expressa pela unidade medida indicada que no caso é exclusivamente energia elétrica anotada no artigo 12, inciso XII.

Posto à comprovação, transcrevemos o art. 12 da referida Lei Complementar.

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

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

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

XI - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XII - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XIII - 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 à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (BRASIL, 2003b).

Ao artigo 13, ostensivamente posto a seguir, não caberia disciplinar a base de cálculo de fato gerador agregando à energia a demanda de potência com esteio no vocábulo “operação” verificado em seu inciso VIII.

Destacamos, em concordância com esta afirmação, o referido dispositivo legal.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

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

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

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

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a

produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador. (BRASIL, 2003b).

O imposto ICMS sobre energia elétrica foi proposto e definido por parlamentares constituintes da Constituição Federal de 1988 para incidir na operação final por, dentre outros motivos, para atender ao princípio federativo (Art.3º, inciso III, CF 1988) e impraticabilidade de tributação em etapas intermediárias entre geração e distribuição, como assinalam Coelho e Derzi (2004, p. 15-16):

Diante disto, patente a inutilidade de submeter-se a energia elétrica – entre a geração e o fornecimento ao consumidor (operações que ora são imediatas, ora são entremeadas por uma ou mais vendas entre distribuidores) – a uma multiplicidade de incidências virtualmente simultâneas de ICMS, cujos únicos efeitos será pulverizar a responsabilidade entre os vários sujeitos passivos e dificultar a fiscalização e a arrecadação do imposto.

Dadas as particularidades da mercadoria energia elétrica, isto é, ser incorpóreo, intangível, impassível de armazenagem e de deslocamento com velocidade comparável a da luz, o tratamento dispensado pelo Direito Tributário se deu de forma peculiar.

Com a energia elétrica o Estado não necessita da adoção de sistema de tributação plurifásico já que ela é posta à disposição do consumidor no exato momento em que é produzida.

Em consonância com o que se anotou está o Art.34, § 9º, do ADCT:

Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão os 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 incidentes 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, 2004a).

Ressalte-se que o Art. 34 § 9º, do ADCT, é solidificador e harmônico com as expressões do Art. 155, II da Constituição Federal. O Texto Constitucional não pode ter interpretação contraditória.

A expressão “Operações relativas à circulação de mercadorias”, constante no Art. 155 II, não pode ser entendida como abrangente da demanda, sem esquecer, sem desconsiderar “operações relativas à circulação de mercadorias Incidente Sobre Energia Elétrica,” do ADCT. Assim, entende-se que as expressões destacadas, harmônicas que são, não podem pretender alcançar a demanda, mas tão-somente a energia elétrica. Esta interpretação é fortalecida por Melo (2000, p. 168): “o valor da operação, compreensivo do valor da mercadoria, pode agregar, também, outros montantes designados acessórios, desde que à operação possam ser juridicamente referidos.”

Não são montantes acessórios à operação de venda todos e quaisquer pagamentos realizados pelo comprador ao vendedor. Nem tudo o que se paga ao vendedor, quando da compra de uma mercadoria, deve integrar o valor da operação para efeito do ICMS.

No caso de desenvolver-se determinada vinculação jurídica complexa, em que a operação mercantil surja envolvida ou em paralelo com outras, esta circunstância não autoriza ignorar-se a eventual autonomia recíproca de cada um desses negócios para ampliar a base imponível do ICMS. O financiamento, por exemplo, decorre da venda; porém, constitui operação autônoma, ensejando a cobrança de tributo pertencente à União, pessoa constitucional distinta (IOF – Art. 153, V da ACF).

Eis que surge Ataliba (2006, p. 65):

Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e indivisível.
O legislador ao erigi-la, pode arrecadar inúmeros fatos e elementos tirados do mundo pré-jurídico. Da perspectiva pré-jurídica, estes fatos compõem um todo complexo, integrado por diversos e variados elementos. Juridicamente considerados, entretanto, são uma unanimidade, uma coisa só, uma categoria só, não alterando esta sua feição, necessariamente unitária, a eventual multiplicidade de elementos do fato que por ela é descrito.

Observa-se que o Texto Constitucional prescreve que o imposto ICMS deve incidir sobre o preço da mercadoria energia elétrica praticado na operação final, excluindo-se, aí como era de se esperar, a demanda.

Pensa-se que a Lei Complementar que fora prevista pela Constituição Federal, a de nº 87/96 vigente a partir de 13/09/96, com o inciso VIII do Art.13 tem sido interpretada distorcendo o preceito constitucional.

Para uma leitura mais imediata, transcrevemos:

Art.13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

VIII - Na hipótese do Art.12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

O “preço então praticado na operação final,” constante no artigo 34, §9º da Constituição Federal refere-se à operação física, à ação operacional técnica da energia elétrica, como vimos por Coelho e Derzi (2004). O “*valor da operação*” constante na Lei Complementar nº 87/96 tem sido referida à operação financeira envolvendo tarifas de energia e demanda, portanto desacordada da Lei Maior.

A conotação, se dada pela Lei Complementar, contrariando a hierarquia das leis, alcançaria, não só a demanda, mas também rubricas como o extinto encargo de capacidade emergencial, como de fato alcançou e outras componentes igualmente impróprias como energia reativa excedente e demanda de reativos excedentes, que não implicam a tradição da mercadoria energia ativa, dentre outras.

Como se disse, porém, na Lei nº 87/96 sequer há hipótese de incidência para a demanda de potência, sequer se poderia cogitar em demanda como base de cálculo, e, pior, distorcendo os termos, a Constituição. A expressão “valor da operação” constante também no Art. 23 da Constituição Federal de 1969 (BRASIL, 1969), está ainda no Art 2º inciso I, adiante transcrito, do Decreto Lei 406/68, que estabelece normas gerais do Direito Financeiro aplicáveis ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, não alcança a demanda:

“Art. 2º. A base de cálculo do imposto é:

I – O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.” (BRASIL, 2004b).

Qualquer interpretação, porém que se dê a esse artigo, há de se lhe observar a sua sujeição aos artigos 155, II da Constituição e 34, §9º do ADCT.

Veja-se agora mais uma constatação da não incidência hipótese de incidência do imposto ICMS sobre a demanda de potência elétrica. A Constituição Federal em todo o texto do artigo 155 faz uso da expressão ‘valor da operação’, somente uma vez e, ressalte-se, quando envolve algo além da mercadoria, precisamente o §2º deste artigo, inciso IX, b: sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

Já no inciso II do artigo 155, consta a palavra ‘operações’ dissociada da expressão ‘valor’, fato que se verifica no inciso X, b e no §3º deste artigo e ainda no artigo 34, §9º do ADCT.

Coerentemente no artigo 34, §9º do ADCT, o constituinte, no uso da expressão ‘preço’, preteriu ‘valor’, textualmente: “[...] calculando o imposto sobre o *preço* então praticado na operação final.” (BRASIL, 2004a).

Preço é forma monetária de uma mercadoria, valor é mais abrangente por incorporar trabalho – ou subjetividade – como o serviço previsto no inciso IX, letra ‘b’ do artigo 155 da Constituição Federal.

Portanto, ‘valor da operação’, constante no artigo 13, inciso VIII da Lei nº 87/96, por si só é incompatível com o imposto ICMS e, se usada para alcançar a demanda na incidência de ICMS, extrapola o limite imposto pelo Texto Constitucional.

Por esta análise, ‘preço’ figurante no ADCT tem o intuito de referir-se tão-somente à mercadoria energia elétrica, excluindo daí a demanda de potência elétrica.

A própria Lei Complementar nº 87/96, ao tratar no Art. 9º da substituição tributária, condição em que se revestem as concessionárias, usa em seu inciso II a expressão ‘sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, [...]’. Atente-se: preço! E que operação? É claro que é a operação de entrega de energia onde se exclui ‘demanda’, pois essa não pode ser operada. E pode, mas como operação financeira, nos termos há pouco observada e nunca física de um bem, intangível que seja (BRASIL, 1996).

Uma lei não pode conter dois comandos que se choquem. Rememoremos que, pelo artigo 12 da Lei Complementar acima referida, não há hipótese de incidência para a demanda de potência, mas, o conflito na própria lei está entre os artigos 13º e 9º, aquele emprega a expressão ‘valor’ e este, ‘preço’.

Veja-se ainda que o legislador não ousou usar a expressão ‘preço da operação final’, pois sabe que ‘preço’ é incompatível com múltiplos entes que ‘operação’ abarcaria.

Como se disse, mas para ser mais incisivo, ao tratar-se de hipótese de incidência, não se poderia lançar mão de expressão ‘valor’ para envolver entes heterogêneos, pois hipótese de incidência é ente indivisível.

Por oportuno, registre-se a fase do ciclo econômico em que acontece a responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre a mercadoria energia elétrica. É a da última operação.

Em voto de Relator, da lavra do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Ilmar Galvão nos autos do RE 198.088-5/SP em que se discutia o alcance do artigo 155, §2º, X, da Constituição Federal no que se refere à ICMS sobre operações com energia elétrica, desvenda-se que o artigo 34, § 9º do ADCT aponta como razão relevante de sua existência a definição da fase do ciclo econômico em que incide o ICMS, a fase da operação final.

Transcreve-se trecho do voto: “Para assegurar a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações alusivas à energia elétrica destinada a consumidor final em outro Estado, proveu o próprio legislador constituinte, no § 9º do artigo 34 do ADCT, neste sentido:

[...] Aliás, o dispositivo transcrito, ao regular, transitoriamente, o ICMS sobre energia elétrica (até que lei complementar disponha sobre a matéria), na verdade, demonstra o acerto do que acima ficou dito sobre a inocorrência, no caso, de imunidade, posto que prevê a incidência do tributo, em caráter definitivo, no Estado de destino. (COELHO; DERZI, 2004, p.17).

Assim, não se pode pretender interpretar o disposto no artigo 155 da Constituição Federal de modo a tornar imune de ICMS as operações com energia elétrica.

4.4 ANALOGIA ENTRE O SISTEMA ELÉTRICO E VASILHAMES

Ainda sobre o Decreto-Lei nº 406/68, observamos que ele nos fornece informação primorosa acerca da incidência do ICMS sobre a demanda.

O sistema legal é um todo lógico, seus dispositivos não podem ser contraditórios. Esta asserção tem base no artigo 1º, §4º, incisos I e II, que estavam à espera para demonstrar a impertinência do imposto ICMS sobre a demanda.

Abstraia-se de partida o conteúdo do dispositivo legal:

§ 4º. São isentas do imposto:

I – As saídas de vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que condicionem e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;

II – As saídas do vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome. (BRASIL, 2004b).

O legislador previu os casos em que a infra-estrutura de transporte da mercadoria não é tributada pelo imposto ICMS.

Em um sistema hidráulico, em que há distribuição de água, os canos nada mais são que os vasilhames evoluídos pela inteligência do homem que os tornou longilíneos, evitando assim operações descontínuas e ineficientes.

O sistema elétrico se ajusta perfeitamente a esta peculiaridade, portanto, fazer-se incidir sobre a tarifa da demanda de potência o ICMS é afrontar o dispositivo legal em vigor, há momentos transcrito, haja vista que a tarifa da demanda remunera, dentre os outros equipamentos, o vasilhame alongado, que são os fios condutores. Com precisão, o vasilhame é o conjunto de todos os equipamentos, pois todos compõem o ciclo que nasce no gerador da energia, com termo no distribuidor.

4.5 DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA COMO EXPRESSÃO DE BEM IMÓVEL

E ainda perseguindo fundamentações contrárias à incidência do ICMS por outra via da Ciência do Direito, depara-se com a demanda, numa expressão de bem imóvel, numa comparação lógica, já que remuneradora da infra-estrutura que é imóvel por acessão. Nesta visão, não se cogite na sua tributação com o imposto ICMS, como se mercadoria fosse.

Recorre-se ao professor Machado (2005, p. 368-369), que define:

Mercadorias são bens móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas imóveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determinava serem tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias.

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

E prosseguindo no desvendar do plano onde se encontra a demanda de potência elétrica, mencionamos Rodrigues (2003, p.117) que assim escreve:

Imóveis por acessão – O inciso II do Art. 43 do Código Civil de 1916 fornecia elemento para um conceito adequado de imóvel por acessão. Rezava tal dispositivo: Art. 43. São bens imóveis:

[...]

II – tudo quanto o homem incorporar ao solo como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Acessão significa justaposição, aderência de uma coisa à outra, de modo que a primeira absorva a segunda. Na hipótese figurada no inciso, trata-se de coisas móveis por natureza, tais como os tijolos, os canos, etc., mas que, incorporadas em caráter permanente ao solo, adquirem a categoria de imóveis. Para que isso ocorra, entretanto, mister se faz a presença de um requisito, isto é, que a coisa assim incorporada não possa ser retirada sem que sofra modificação, fratura ou dano. Caso contrário, não se consuma a acessão.

O Código Civil de 2002, Lei 10.406 de 10.01.2002, em seu art. 79, retrotranscrito, admitiu a idéia de imóveis por acessão, ao definir como imóveis tudo o que ao solo se incorporar natural ou artificialmente (BRASIL, 2002a).

Monteiro (2003, p. 174), ao tratar de imóveis para os efeitos legais C.C. 2002, art. 80, cita: “Da mesma forma se o dono de uma fábrica adquire maquinaria e a anexa ao solo, torna-a bem imóvel por destino.”

Pode, entretanto, o proprietário, como dono da fábrica, mobilizar os efeitos por ele anteriormente convertidos em imóveis mediante destinação ou incorporação. Esclareça-se, todavia, que, em conformidade com o art. 81 do Código Civil de 2002,

[...] não perdem o caráter de imóveis os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem (n II), nem as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local (n I). (BRASIL, 2002a).

No comentário do autor Monteiro (2003), encontramos, ainda, a afirmação de que, a rigor, o único imóvel por sua natureza é o solo, completando com o pensamento de Teixeira de Freitas, que dizia ser: “o solo unicamente é imóvel por natureza, a saber, o agregado e suas partes sólidas e fluidas, não susceptível de movimento, que formam sua superfície, e sua profundidade e altura perpendiculares.” (MONTEIRO, 2003, p.175).

Recorrendo novamente ao mesmo autor, transcrevemos aqui o conceito de imóvel: “Art. 43, III: Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade.” (MONTEIRO, 2003, p.117).

Continuando com suas considerações, ele cita que as máquinas instaladas numa indústria podem perder sua qualidade de móveis, para se tornarem imóveis, apenas porque é propósito do proprietário incorporá-las ao prédio.

Pensa-se que, similarmente aos canos e máquinas citados a título de exemplo pelo Código Civil de 1916, pode-se referir a redes de água ou gás canalizado ou mesmo redes

condutoras de eletricidade; as máquinas, os transformadores e geradores e demais equipamentos acessórios.

Portanto, todos os equipamentos que compõem o sistema da indústria da eletricidade são bens imóveis. Imóveis por acessão; e sob essa qualidade, encontra-se uma barreira intransponível que impede a tributação pelo imposto ICMS.

4.6 DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA COMO SERVIÇO FORNECIDO COM MERCADORIA ENERGIA ELÉTRICA

A discussão de Demanda como serviço decorre de provocação do Recurso Especial 222.810/MG que, em segmento, surpreende ao afastar a análise do Direito como Ciência ao julgar sem importância se demanda é ou não mercadoria. Vejam-se os termos: “Não vejo, em razão disso, maior interesse na discussão acerca da natureza da Demanda, se deve ou não ser tipificada como mercadoria ou serviço, ou, ainda como aluguel de potência.”

O incauto, desconsiderando que os serviços a incidir ICMS seriam somente os de transporte e de comunicações, poderia, com base no art. 155, IX, b da Constituição Federal de 1988, imaginar que a demanda constituísse um dos serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios fornecido com a mercadoria energia elétrica.

De fato, demanda de potência elétrica não consta na lista da Lei Complementar 116/2003, aqui omitida por ser extensa, mas demanda de potência elétrica não tem a natureza de ‘serviço’ definida pelo Código do Consumidor, Art. 3º, §2º: “§2º. Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitário, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista (DENARI, 1991).

Em primeiro lugar, não se pode ter demanda como atividade, pois qualidade ou estado de ativo, isto é, de ação, demanda não tem. O que tem é a energia. Em segundo lugar, demanda não é consumível, pois não é mercadoria. Em terceiro lugar, demanda não tem natureza das outras atividades citadas no parágrafo 2º.

Demanda descaracterizada como serviço não poderia se ajustar ao Art. 155, IX, b, da Lei Maior (BRASIL, 2004a). O ICMS, por essa via, não poderia alcançar a demanda.

Evita-se discutir aqui, por não ser da essência deste trabalho, a possibilidade de vinculação da demanda com outro imposto, já que é grandeza de eletricidade, dotada de valor econômico.

Antes de concluir esta análise, veja-se o §3º do Art. 155 da Carta Magna: “A 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, 2004a).

Entenda-se que operações relativas à energia elétrica ficam circunscritas apenas ao produto, como se aclarou com esteio no Art. 34, §9º do ADCT.

Assim, os impostos de importação, exportação e operações relativas à circulação de mercadoria e serviços são singulares a incidirem sobre a mercadoria energia elétrica, não afastando a discussão quanto à incidência de um outro imposto sobre a demanda.

Sequer como serviço dissociado de energia elétrica, sujeito ao ISS, a demanda foi cogitada. Na legislação específica do setor elétrico, Resolução nº 456/2000 da ANEEL, Art. 109, encontram-se os serviços cobráveis pelas concessionárias, em que demanda não figura.

Art. 109. Os serviços cobráveis, realizados a pedido do consumidor, são os seguintes:

I – vistoria de unidade consumidora;

II - aferição de medidor;

III – verificação de nível de tensão;

IV – religação normal;

V – religação de urgência; e

VI – emissão de segunda via de fatura.

§ 1º A cobrança dos serviços previstos neste artigo é facultativa e só poderá ser feita em contrapartida de serviço efetivamente prestado pela concessionária, dentro dos prazos estabelecidos.

§ 2º A cobrança de aferição de medidor não será devida quando os limites admissíveis tiverem sido excedidos, conforme disposto no art. 38.

§ 3º A cobrança de verificação do nível de tensão, a pedido do consumidor, só poderá ser feita se os valores de tensão, obtidos mediante medição apropriada, se situarem entre os limites mínimos e máximos estabelecidos em regulamentos específicos.

§ 4º Não será cobrada a primeira vistoria realizada para atender o pedido de fornecimento ou de aumento de carga.

§ 5º A cobrança de qualquer serviço obrigará a concessionária a implantá-lo em toda a sua área de concessão, para todos os consumidores, ressalvado o serviço de religação de urgência.

§ 6º A concessionária deverá manter, por um período mínimo de 12(doze) meses, os registros do valor cobrado, do horário e data da solicitação e da execução dos serviços, exceto no caso de emissão de segunda via de fatura.

§ 7º A concessionária poderá executar outros serviços não vinculados à prestação do serviço público de energia elétrica, desde que observe as restrições constantes do contrato de concessão e que o consumidor, por sua livre escolha, opte por contratar a concessionária para a realização dos mesmos. (BRASIL, 2000).

Aliás, se demanda fosse um serviço, os demais desta lista também seriam e, de mesma forma, erroneamente se tributada pelo ICMS.

Intui-se que demanda não foi tipificada pelo Direito Tributário; inadmissível sobre ela a incidência do ICMS, não foi proposta à discussão, à identificação de sua natureza.

Nas operações referidas na lei nº 87/86, o legislador se referia a ações substantivas e não adjetivas, como é a demanda, pois, por analogia com outras mercadorias, não há componente equivalente. Há que se levar em conta aqui o espírito da lei. O que pretendia o legislador.

Nesta visão, para ser mais contundente, rememore-se o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 2003a, p.97).

Na demanda não poderia incidir ICMS, pois tem feição adjetiva e não substantiva, como requer a mercadoria ao se admitir hipótese de incidência.

4.7 DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA COMO ACESSÓRIO DE ENERGIA ELÉTRICA

O Art.92 do Código Civil de 2002 define coisa principal como aquela que existe sobre si, abstrata ou concretamente, e coisa acessória como aquela cuja existência supõe a principal.

Para Rodrigues (2003), estabelecida a distinção entre coisa acessória e principal, o legislador de 1916 fixava a regra (art. 59) segundo a qual, “Salvo disposição especial em contrário, a coisa acessória segue a principal.” O Código Civil de 2002 não repetiu o preceito, mas no seu art. 95 recorre à distinção para dizer que, “apesar de ainda não separados do bem principal, os frutos e produtos podem ser objeto de negócio jurídico.”

Mais adiante, ao discutir-se a regra de que o acessório segue o principal, Rodrigues (2003) cita Vicente Ráo para quem, admite-se, em princípio, que o acessório acompanha o principal.

A propósito do Código Civil de 2002 que traz o conceito de *pertença*, transcrevemos texto de autoria do mestre Vicente Ráo.

É corrente, entre os autores a distinção entre duas subespécies das coisas acessórias: a constituída pelas partes *integrantes de uma coisa* e a formada pelos *simples pertences*.

Qualificam-se como *partes integrantes* a coisas acessórias: a) que por sua natural conexão com a coisa principal com essa forma um só todo e são desprovidas de existência material própria; b) que à coisa principal por tal modo estão unidas que, delas separadas, esta ficaria incompleta. Compreendem-se entre as primeiras (letra a), além de outras e salvas as restrições legais, os produtos orgânicos ou inorgânicos do solo; entre as segundas (letra b) se incluem certas partes de um organismo vivo, ou as coisas artificiais como os edifícios em relação ao solo. Tanto os imóveis quanto os móveis, podem ter integrantes: assim também se definem, de fato, a lã dos carneiros, as peças de um relógio, a encadernação de um livro. Ora, acrescem os autores máxima segundo a qual *accessorium sequitur principali, accessorium cedit principali*, só se aplica, em rigor, às coisas acessórias que fazem parte integrante das coisas principais. Chamam-se *pertences* as coisas destinadas e emprestadas ao uso, ao serviço, ou ao ordenamento duradouro de outra coisa, a qual, segundo a opinião comum, continuaria a ser considerada como completa, ainda que esses acessórios lhe faltassem: tais são as coisas e móveis por destino, os acessórios que servem ao uso das coisas móveis como o estojo das jóias, a bainha da espada etc. Ora, para essa categoria de acessório, a máxima citada acima não tem aplicação rigorosa e absoluta comportando, ao contrário, as limitações prescritas pela lei em atenção aos fins a que esses acessórios se destinam. (RÁO apud RODRIGUES, 2003, p. 139).

Entende-se, a vista do exposto, que demanda de potência elétrica pertence a subespécie de coisas acessórias referida no Código Civil de 2002 por partes integrantes de uma coisa.

A expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” e as similares apostas na lei nº 87/96 e no Dec. 406/68 são indutoras pelo vocábulo “operações” de admissão como hipótese de incidência do valor da operação mercantil, compreendendo demanda como integrante da mercadoria. A demanda tem sido interpretada para efeitos de tributação como uma componente acessória ao custo com a mercadoria energia elétrica.

Esta interpretação não tem consistência na doutrina jurídica, pois situação há em que o principal, a mercadoria energia, de incontestável natureza mercantil, desaparece, permanecendo a demanda que seria acessória. O pagamento desta, feito pelo usuário, tem valor que lhe é apresentado em que se inclui o ICMS. Mesmo abandonando a investigação acerca da natureza da demanda, se mercantil ou não, assegura-se que é possível ter-se numa certa fatura o custo com demanda, sem, no entanto, figurar na fatura a energia elétrica e, portanto, custo com ela. Essa independência demonstra que demanda não é um acessório da energia.

Têm naturezas distintas e manifestam-se independentes.

Uma demonstração de que energia e demanda são independentes em um sistema, ocorre quando um consumidor opera abaixo da denominada demanda registrada, que é a máxima do período.

O Dec. nº 86.463/81, que pelo artigo 2º modifica o artigo 18 do Dec. nº 62.724/68, rege, assim como o artigo 49 da Resolução 456/2000 da ANEEL, que ao consumidor sazonal ou rural será cobrada a demanda medida em certo ciclo ou 10% da maior demanda verificada nos últimos 11 (onze) meses, a que for maior. A demanda poderá ser ZERO, mas cobram-se os referidos 10%. Sendo o consumidor não sazonal nem rural, a cobrança é feita pela maior dentre a contratada ou a medida.

Para atestar, transcreve-se o Art. 49 da Resolução nº 456/2002 da ANEEL.

Art. 49. O faturamento de unidade consumidora do Grupo "A", observados, no fornecimento com tarifas horo-sazonais, os respectivos segmentos, será realizado com base nos valores identificados por meio dos critérios descritos a seguir:

I - demanda de potência ativa: um único valor, correspondente ao maior dentre os a seguir definidos:

- a) a demanda contratada, exclusive no caso de unidade consumidora rural ou sazonal faturada na estrutura tarifária convencional;
- b) a demanda medida; ou
- c) 10% (dez por cento) da maior demanda medida, em qualquer dos 11 (onze) ciclos completos de faturamento anteriores, quando se tratar de unidade consumidora rural ou sazonal faturada na estrutura tarifária convencional. (BRASIL, 2000).

Ao admitir a incidência do ICMS, haja vista o que disciplina o Dec. 86.463/81 pelo Art. 2º e o que disciplina a legislação da ANEEL, expressa pelo Art. 49 da Resolução 456/2000, é contrariar a doutrina jurídica. A cobrança da demanda pelo concessionário, como substituto tributário, mesmo sem que haja consumo, é compreensível, contudo, ICMS incidente sobre esta que perdera a feição mercantil, pela ausência da compra e venda da mercadoria energia elétrica, é inadmissível!

5 STJ, CONTROVERTIDOS VOTOS, JUSTAS DECISÕES

Percebe-se que os doutrinadores se inclinaram a enxergar demanda de potência elétrica como mercadoria. Neste preconceito, a aproximação do ordenamento jurídico à relação comercial mostrou-se das mais inconsistentes. Recomendável seria, a partir do Dec. nº 62.724/68, passar-se a considerar as duas componentes tarifárias para efeito de tributação pelo ICMS, a fixa demanda, remuneradora da infra-estrutura, e a variável energia, remuneradora do produto que circula pela infra-estrutura. Esta regra é recomendável à análise jurídica a toda indústria de rede.

A doutrina afeta ao Direito Tributário que trata do ICMS e seus preceitos tem sido esteio para as mercadorias em geral, mas tem sido usada inadequadamente pelos ministros do STJ no tocante ao fornecimento de energia elétrica. O grande embaraço se constata quando os ministros se juntam aos doutrinadores a verem demanda como mercadoria.

Neste ponto, a doutrina não se presta à jurisprudência. E, para comprovar, passe-se a ter com os fragmentos dos textos insertos nas decisões dos ministros do STJ.

O Processo Judicial mais remoto que identificamos posto ao julgamento do Superior Tribunal de Justiça atinente à incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência, é o Recurso Especial 1999/00061890-4 de 1999, cujo relator é o ministro Milton Luiz Pereira.

Cuida-se, desde o princípio do trabalho, de proceder a distinção entre duas componentes presentes na fatura de energia do consumidor do Grupo A, energia e demanda. Referente a esta, rememoramos a noção de que, para o setor elétrico, é relevante que os contratos de fornecimento de energia elétrica prescrevam um *quantum* de potência a ser contratado. Por este *quantum*, é que se dá o dimensionamento do sistema elétrico, isto é, da sua infra-estrutura.

Sendo o sistema elétrico limitado a uma certa potência, é compreensível que o somatório das potências dos consumidores a ele ligado represente uma busca, procura, demanda de potência. Sob o ponto de vista teórico, esta demanda não pode ser superior à potência do sistema. Do ponto de vista técnico, há outras limitações que impedem sequer uma aproximação, aquela desta.

O sistema elétrico nacional tem na sua geração uma matriz predominantemente de origem hidráulica, sendo este sistema formado por uma malha de linhas de transmissão com

geradores a ela conectados, que se estende pelo Território Nacional envolvendo, à exceção poucos estados da Federação.

As concessionárias distribuidoras estaduais necessitam, *de per se*, dimensionar suas demandas de potência, de modo a contratarem adequadamente com as concessionárias geradoras. Este dimensionamento tem base nos contratos estabelecidos com os seus consumidores observando-se o somatório das suas quantidades de potência, isto é, de demandas de potência.

É preceito legal, estabelecido na Resolução 456/2000 da ANEEL, pelo artigo 49, que a demanda de potência será faturada, para parcela quase integral dos consumidores, pela maior dentre a contratada e a medida a cada ciclo de faturamento.

Predominantemente, o consumidor tem registro de demanda de potência, abaixo da demanda contratada. Assim, pagando pela demanda de potência contratada e não pela efetivamente medida, está pagando o imposto ICMS sobre parcela de demanda não fruída.

Os advogados, respaldados por juristas convictos da componente demanda não tratar-se de bem, mercadoria energia elétrica, esta assim jurisdicizada por vários códigos do sistema legal pátrio, projetaram-se para o juízo a pedir a suspensão do imposto ICMS sobre a componente mencionada.

A história das ações com este pedido mostra que os ministros do Superior Tribunal de Justiça perceberam não ter a demanda de potência característica de mercadoria, expediram acórdão *ultra-petita*, concedendo a suspensão do ICMS não só no diferencial de demandas não fruído, como em toda a demanda.

O processo mais remoto a que tivemos acesso data de 1999, com origem no Estado de Minas Gerais. É o Recurso Especial Resp 222.810/MG que recebeu no STJ o número 1999/0061890-4. Seu relator é o ministro Milton Luiz Pereira.

Este capítulo analisa alguns recursos de processos representativos da matéria julgados pelo STJ e expõe as manifestações de desconhecimento da natureza da grandeza de eletricidade demanda de potência e portanto sua repercussão no campo jurídico.

Detemo-nos mais pormenorizadamente sobre este Recurso Especial por ser um *paradigma*, assim referido pela relatora ministra Eliana Calmon, no Recurso posterior e por ser substrato para catalogação de inúmeras imperfeições contidas que se projetam ao longo dos julgados no tempo aos dias presentes.

Para se conferir a dificuldade com que se deparam os desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais com a complexidade do Processo, transcrevemos parte do Recurso Especial 222.810/MG acordado por Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para em seguida comentar.

No caso dos autos, temos que existe um contrato de **compra e venda de energia elétrica**, entre a autora e a CEMIG, contrato esse não sujeito a qualquer condição suspensiva ou resolutiva.

A empresa autora paga pela **demandada de energia elétrica**, (grifo nosso) mesmo que não venha a se utilizar de toda a quantidade contratada.

A CEMIG põe à disposição da autora uma **determinada quantidade de energia, que, por certo**, (grifo nosso) não pode ser repassada a terceiros, pois poderá ser utilizada a qualquer momento.

Isso significa que a mercadoria energia elétrica foi efetivamente comprada pela autora, aperfeiçoado **o contrato de compra-e-venda entre as partes, não podendo mais a CEMIG dispor dessa energia**.

Essa é a operação de circulação de mercadoria, pois há a transferência da titularidade do bem, **mesmo que não haja, quanto a uma quantidade de energia, uma circulação física, ou deslocamento no espaço**.

Enumeramos as críticas às expressões destacadas no Recurso Especial.

1. Há flagrante conclusão de que os desembargadores do Estado de Minas Gerais não conhecem o contrato, pois afirmar que existe um contrato de compra e venda de energia elétrica é desconhecer que o Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica e Reserva de Potência, padronizado, de utilização pelas concessionárias, prescreve em um das suas cláusulas um *quantum* de demanda (potência) e não de energia.

2. A expressão “[...] que, por certo [...],” denota imprecisão diante da Física como ciência exata.

3. É compreensível a insegurança, pois, se antepondo à expressão acima, afirma-se que a CEMIG põe à disposição da autora uma determinada quantidade de energia, como se possível fosse seu armazenamento, afirmação descabida, não pelo fato de não conter em contrato, o que poderia só por erro ocorrer, mas pelo fato de, tecnicamente, isto no presente não se ter tecnologia para concretização.

4. O último parágrafo peca por admitir uma operação de circulação de mercadoria, mesmo que não haja uma circulação física ou deslocamento.

Ainda do mesmo Recurso Especial (222.810/MG), reproduzimos outro trecho.

É inquestionável que o ICMS incide sobre a venda de energia elétrica, sendo a base de cálculo do tributo o preço total do fornecimento pago pelo consumidor.

O preço faturado e pago, na hipótese vertente, é fixado exclusivamente pela concessionária do setor energético, que certamente, para tanto, leva em

consideração, dentre outros fatores, a Demanda colocada à disposição do consumidor, além do efetivo consumo de energia em determinado período.

Não vejo, em razão disso, maior interesse na discussão acerca da natureza da Demanda, se deve ou não ser tipificada como mercadoria ou serviço, ou, ainda, como aluguel de potência. É que, qualquer que seja a conclusão, um fato emerge certo e indubitável: o preço faturado, e pago pelo consumidor, traz em sua composição também os custos e despesas levados a efeito para colocação da demanda à disposição do interessado, do ora apelante no caso concreto, o quanto basta para legitimar a incidência do tributo na espécie. (fls. 554 a 555).

Adiante os comentários.

1. Afirmar que é inquestionável, sem fundamentar, suscita a impressão de se querer forçar o convencimento com uso de expressões fortes, apenas.

2. O preço [...], é fixado exclusivamente pela concessionária é expressão pela qual se deduz desconhecer a competência legal do agente regulador.

3. A expressão “que certamente” suscita dúvida acerca da afirmativa e “dentre outros fatores”, denota imprecisão, incerteza ou insegurança.

4. Não ter interesse na natureza da grandeza de eletricidade demanda de potência é afastar-se da identificação do fato gerador do tributo, o que caracteriza a espécie do tributo. Se a natureza é de mercadoria, de princípio tipifica-se, o imposto como ICMS; se a natureza é de serviço, o imposto é o ISS. A Lei nº 87/96 prevê ainda situações de fornecimento de mercadoria com serviço, constituindo-se todo o valor em base de cálculo para incidência do ICMS. Portanto, a natureza da grandeza elétrica é, relevante, pela argumentação que apresentamos.

Do voto do ministro Milton Luiz Pereira, retira-se o fragmento: “[...] o contrato entre CEMIG e SEMARCO existe somente para garantir uma demanda de energia elétrica, em face das grandes necessidades desta empresa, entretanto [...], mas, se precisasse, teria à sua disposição através da CEMIG.”

Cingindo-se ao Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, o ministro relator Milton Luiz Pereira, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), relativamente à esse mesmo Recurso Especial, sustenta em seu voto, aliás, vencido, o mesmo entendimento, manifesto pelo cotejo:

Se o contrato, por si, caracteriza a ‘circulação de mercadoria’, configurando o fato gerador do ICMS, *in caso*, inegável que a solução não se divorcia da natureza do negócio jurídico contratado, inclusive com repercussões na composição dos custos e

despesas com a disposição da energia elétrica àquela demanda'. Afinal, se o ICMS, na espécie, não tem como fato gerador a celebração do contrato e sim a circulação (consumo real da energia elétrica) a questão não escapa a premissa: importância do contrato.

A demanda não é de energia, mas de potência. O contrato não existe para somente garantir uma demanda de energia elétrica; o contrato, por uma das cláusulas, pactua um *quantum* de demanda e existe para do ponto de vista da Engenharia, administrar a segurança do sistema, a confiabilidade e a estabilidade. Do ponto de vista financeiro, o contrato de demanda obriga o contratante a remunerar a sua parcela da infra-estrutura. Estas são também expressões postas a opor as transcrições do REsp 222.810-MG trazidas ao voto do ministro Milton Luiz Pereira.

E prossegue destoante também o voto-vista (preliminar) do ministro José Delgado.

entendo que , por si só, a formalização do contrato de **compra ou fornecimento de energia elétrica** não caracteriza circulação de mercadoria. O fato gerador do ICMS não se configura '*in caso*' com o simples pacto, há que se materializar o negócio jurídico na efetiva circulação física ou econômica da mercadoria em termo de seu real consumo. É que se tira das normas legais e regulamentares sobre específica matéria tributária. (grifo do voto)

Eis o comentário:

No contrato não há cláusula que contrate energia, há que contrate demanda de potência.

O texto que se lê acima, em destaque, é irretocável para o Direito Tributário, mas inteiramente inócuo diante do pedido, pois pede-se este é a suspensão do ICMS sobre a parcela da demanda contratada e não utilizada.

Cotejando o voto do ministro José Delgado, comentamos a transcrição:

No caso dos autos, temos que **existe um contrato de compra e venda de energia**, (grifo nosso) entre a autora e a CEMIG, contrato esse não sujeito a qualquer condição suspensiva ou resolutiva.

A empresa autora paga pela **Demanda de energia elétrica**, (grifo nosso) mesmo que não venha a se utilizar de toda a quantidade contratada. A CEMIG põe à disposição da autora uma **determinada quantidade de energia**, (grifo nosso) que, por certo, não pode ser repassada a terceiros, pois poderá ser utilizada a qualquer momento. (grifos do voto).

Escolhemos contrariamente ao que afirma o texto, pois não há nos autos, ou em qualquer outro texto, contrato de compra e venda de energia elétrica. Também a empresa autora da ação não paga, como se afirma, pela demanda de energia elétrica, mas sim, por demanda de potência. Por fim, a CEMIG não pode por à disposição da autora determinada

quantidade de energia, pois não há tecnologia disponível para armazenamento de grandes quantidades de energia elétrica, como no caso.

De todo o comento, uma afirmação se mostra indubitosa: o julgador não entendeu como se define demanda de potência.

Pode-se concluir, sem risco, que o julgador admite demanda como sendo energia, mercadoria. Com suporte neste grande equívoco, o tratamento jurídico-tributário fica ao seu alcance, tornando o escrito consistente do ponto de vista teórico, mas incompatível com o pedido do processo judicial que em nada se relaciona com a mercadoria energia. O que se deveria ter discutido era a legalidade da incidência do ICMS sobre o diferencial de Demandas, isto é, entre a demanda contratada e a demanda registrada (ou usufruída), como se deduz das primeiras palavras apostas no voto-vista (preliminar) do ministro José Delgado no Recurso Especial nº 222.810/MG.

Mais à frente manifestaremos que o pedido original fora o despertar para um outro mais abrangente e consistente, o da não-incidência do ICMS na demanda como um todo.

Ao final do voto-vista (preliminar), o ministro José delgado diz reconhecer do recurso tão-somente para apreciar se a demanda reservada da energia elétrica, firmada pela relação contratual, é fato gerador do ICMS.

Iniciamos o estudo do voto-vista (mérito) com a transcrição da Ementa, para efetuarmos comentários. Por fim, discorreremos sobre os tópicos mais relevantes deste voto.

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CONTRATO DE DEMANDA

RESERVADA DE POTÊNCIA - FATO GERADOR INCIDÊNCIA.

O valor da operação, que é a base de cálculo lógica e típica do ICMS, como era no regime de ICM, terá de consistir, na hipótese da energia elétrica, no **valor da operação** de que decorrer a entrega do produto ao consumidor (CANTO, 1992).

O ICMS deve incidir sobre o **valor da energia elétrica efetivamente consumida**, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

O ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos.

Não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência.

A só formalização desse tipo de **contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica** não caracteriza circulação de mercadoria.

A garantia de **potência e de demanda**, no caso de energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

Recurso conhecido e provido por maioria.

Voto vencido no sentido de que o ICMS deve incidir sobre o valor do contrato firmado que garantiu a “demanda reservada de potência”, sem ser considerado o total consumido.

Na seqüência, apresentam-se comentários sobre a Ementa.

1. Focalizando a expressão “valor da operação”, o voto se ampara no regime do imposto ICM, gênese do ICMS, para reger que este deve incidir sobre toda a fatura, isto é, envolve a demanda contratada. Manifesta a idéia de que a demanda está compreendida pelo valor da operação.

Sobre as expressões operações relativas à circulação de mercadoria interpretada de forma mais abrangente, há oposição contundente pelo escrito do professor Machado (2005, p. 366),

[...] que são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, **que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam na mudança da propriedade das mercadorias**, dentro da circulação econômica que as levam da fonte até o consumidor. (grifos do autor).

Na perspectiva de adicionar mais subsídios ao caminho do professor, chamamos a compreensão para o fato de que demanda é um atributo adjetivo, enquanto energia é um atributo substantivo. A primeira retrata a rapidez com que a segunda flui, não é mercadoria, não há como ser. Não há uma vinculação direta, imediata da demanda com energia, pois podemos ter infinitas demandas para a entrega de uma mesma energia. A demanda está, para cessação de insistência em contrário, inteiramente despregada da mercadoria energia, pois a demanda registrada ou contratada não define certa quantidade de energia. E, olhe-se: a demanda registrada poderá ser de período, ciclo de leitura, em cuja parcela de lapso não implicou a circulação da mercadoria energia.

Ainda no ensinamento de Machado (2005), o que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio.

Demanda sequer é matéria, não é bem corpóreo.

Outro traço que desfigura a demanda como base de cálculo, é o valor do custo médio da energia que pode diminuir ou aumentar com o aumento da demanda.

Um consumidor de tarifa binomial poderá em certo ciclo não realizar operação relativa à circulação de energia elétrica, no caso de consumo zero, mas estará obrigado a pagar a demanda que tem sido apresentada ao consumidor, com ICMS. Esta é mais uma flagrante contradição: a demanda presente à fatura na ausência da mercadoria energia, com imposto ICMS. Demanda aqui se exclui de operações relativas à circulação de mercadoria, pois não implica em circulação desta, nem à quantidade desta está vinculada.

A regra que leva a tal prática está no Art.49 da Resolução nº 456/2000 da ANEEL. Particularmente o consumidor rural, ou reconhecido como sazonal, pagará 10% da maior demanda medida nos últimos 11 ciclos anteriores mesmo com consumo zero.

Em conformidade com o escrito, transcrevemos o referido artigo:

Art. 49. O faturamento de unidade consumidora do Grupo “A”, observados, no fornecimento com tarifas horo-sazonais, os respectivos segmentos, será realizado com base nos valores identificados por meio dos critérios descritos a seguir:

I - demanda faturável: um único valor, correspondente ao maior dentre os a seguir definidos:

a) a demanda contratada ou a demanda medida, no caso de unidade consumidora incluída na estrutura tarifária convencional ou horo-sazonal, exceto se classificada como Rural ou reconhecida como sazonal;

b) a demanda medida no ciclo de faturamento ou 10% (dez por cento) da maior demanda medida em qualquer dos 11 (onze) ciclos completos de faturamento anteriores, no caso de unidade consumidora incluída na estrutura tarifária convencional, classificada como Rural ou reconhecida como sazonal.

c) a demanda medida no ciclo de faturamento ou 10% (dez por cento) da demanda contratada, observada a condição prevista no §2º deste artigo, no caso de unidade consumidora incluída na estrutura tarifária horo-sazonal, classificada como Rural ou reconhecida como sazonal. (BRASIL, 2000).

Adiante retoma-se este raciocínio pela análise do Resp. nº 798.633-MG (2005/0191712-2) cujo relator é o ministro José Delgado.

2. Neste tópico da Ementa, temos a perfeita justaposição à posição que defendemos, se vista isoladamente, mas é contrário frontalmente ao que escrevemos no tópico 1. Aqui se

diz que o ICMS deve incidir sobre o ‘valor da energia elétrica efetivamente consumida’ em lugar de, presume-se; o ICMS deve incidir sobre o valor da demanda efetivamente registrada, já que este fora o pedido.

Dizer-se como no item 1 da Ementa que o ICMS deve incidir sobre o valor da operação é dizer-se que o ICMS incide além da demanda efetivamente registrada, que seria a do contrato.

3 e 4. Por estes itens, o julgador manifesta que não há hipótese de incidência sobre tráfico jurídico e, portanto, sobre a demanda reservada de potência. Poderia ter sido mais elucidativo com a indicação do fato gerador. O que aqui se lê é contrário ao que contém o item 1, que admite incidência de ICMS sobre o valor da operação, pois neste está o da demanda reservada de potência.

5. Neste item há uma refutação ao que não se questionou. Dá-nos a sensação de que houve um arremesso de um dardo no infinito. Não há, entre concessionária de energia elétrica e consumidor, contrato de compra ou fornecimento futuro de energia, como se afirma.

6. Aqui se tem o texto tratando potência e demanda com distintos conceitos, o que não é verdade. Observamos que a expressão “no caso da energia elétrica” é abrangente, mostra insegurança, revela-se em atecnia e é redundante. Portanto, tal expressão deve ser evitada.

Observa-se que a discussão com foco na demanda migrou para energia, mas sobre esta, dadas as peculiaridades físicas, só pode ser fornecida se utilizada, não sendo adequadas as expressões “quando concretamente a energia fornecida e utilizada”.

Esta decisão é flagrante em contradições, sendo de dedução difícil a compreensão do seu teor. Outros pontos, agora do próprio voto, são trazidos à crítica na busca de uma compreensão.

O segundo Processo Judicial de igual pedido identifica-se pelo Recurso Especial nº 343.952-MG (2001/0101815-4), interposto, como observamos, em 2001, também no Estado de Minas Gerais.

Sendo o Relatório conciso, julga-se pertinente a sua transcrição integral. Em seguida, apresentamos os comentários.

RELATÓRIO
EXMA SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:

CENIBRA - CELULOSE NIPO-BRASILEIRA S/A impetrou mandado de segurança contra ato do superintendente da Receita Estadual de Minas Gerais, visando desobrigar-se do recolhimento do ICMS incidente sobre Demanda reservada de energia elétrica, conforme contrato firmado com a CEMIG.

Defendeu a empresa a tese de que a exigência fiscal apenas poderia referir-se ao efetivo consumo do bem contratado, por se tratar de Imposto sobre Circulação de Mercadorias, não se enquadrando no conceito de fato gerador o excedente de energia pago, mas não utilizado.

A sentença denegou a segurança, posição que foi mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, surgindo, assim, o presente especial, com fulcro na letra “c” do permissivo constitucional, onde busca a recorrente caracterizar dissídio jurisprudencial com Acórdão desta Corte, da lavra do Ministro José Delgado.

Após contra-razões subiram os autos.

Relatei.

Encerrado o texto do relatório, passa-se ao comentário.

Já no primeiro parágrafo, observamos que o Relatório não manifesta o real pedido, pois a CENIBRA não pretende se desobrigar do recolhimento do ICMS incidente sobre demanda reservada de energia elétrica, já que o contrato não prescreve uma demanda reservada de energia elétrica, mas uma demanda reservada de potência.

O segundo parágrafo não pode, com uso da expressão “efetivo consumo do bem contratado” afirmar que defende com ela a CENIBRA uma tese, pois nesta posição a recorrente desconheceria o seu próprio pedido. Justificamos pelo fato de a demanda não ser consumível, mas usufruível, fruível, usável.

Se a empresa recorrente defende a tese da pertinência da exigência fiscal relativa ao efetivo consumo, o pedido é inócuo, pois é a prática.

A energia é que é consumível, é mercadoria, bem; mas não foi objeto de contratação. O contrato é de demanda de potência!

Ainda no segundo parágrafo, afirma-se que há “excedente de energia pago, mas não utilizado”. Afirma-se que, isto acontecendo, se teria o cometimento pela CEMIG do crime tipificado de furto, pois, nos termos do contrato, a energia, apenas a consumida, haverá de ser paga.

Se o excedente é de demanda contudo, isto é, um *quantum* relativo ao diferencial entre a demanda contratada e a registrada, torna-se dedutível o pedido.

Pede-se é que a Receita Estadual de Minas Gerais se abstenha do recolhimento do ICMS incidente sobre a diferença de demandas, não utilizada pelo autor da ação, entre a demanda contratada e a demanda registrada, isto é, a utilizada.

No tocante ao voto da ministra Eliana Calmon, destacamos sua referência ao Acórdão do REsp 222.810/MG – já analisado neste trabalho e admitido como Acórdão-Paradigma. Vê-se um Acórdão relatado, não obstante todo o empenho, com a mais evidente falta de conhecimento dos fenômenos físicos que envolvem a energia elétrica, repercutindo no Direito, comprometer a justiça.

Já no primeiro parágrafo do voto, afirma-se que o Acórdão-Paradigma encerra hipótese absolutamente idêntica à presente. Daí deduz-se que o pedido é o mesmo, isto é, que o fisco se abstenha de fazer incidir ICMS sobre o diferencial de demandas entre a reservada por contrato e a registrada.

No terceiro parágrafo do voto, lê-se que a autora da ação contratou antecipadamente energia para reserva.

No mesmo sentido, afirma-se que “a empresa recorrente não recebe energia da reserva. Apenas paga para mantê-la reservada.”

Esta afirmação não pode se tornar verdadeira, pois, como já explicamos na análise do Recurso Especial anterior, não há tecnologia atualmente, no mundo, capaz de armazenar grandes quantidades de energia. Assim, deduzimos tratar-se do Contrato de Demanda.

Na esteira das incompatibilidades técnicas com o Direito, verificamos no penúltimo parágrafo as expressões que transcrevemos: Na reserva de demanda não ocorre a tradição da energia e, como tal, não se há de falar em ICMS.

Ora, afirmar-se que a reserva é de energia e logo em seguida, no mesmo Voto, afirmar-se ser de demanda, é uma incongruência.

Observa-se que neste voto é destacada a importância da tradição como elemento complementar ao contrato para que se dê a transferência da propriedade.

A propósito, se há alguma expectativa de tradição da demanda, que não se resvale neste equívoco, pois demanda não é bem corpóreo, sequer bem em si, traduz uma adjetivação que é a rapidez com que se entrega a energia a um consumidor. Portanto, de demanda é impossível haver tradição. De toda a sorte, é compreensível a dificuldade gerada ante a complexidade da matéria. A dificuldade se acentua por ser, nesta época, matéria nova, como registra o ministro Francisco Peçanha Martins em seu voto.

O terceiro processo judicial de igual pedido identificamos pelo Recurso Especial nº 579.416-ES (2003/0133910-4), interposto em 2003, no Estado do Espírito Santo. Seu relator é o ministro Teori Albino Zavascki.

Seu voto faz referência aos recursos especiais precedentes, como embasadores de sua decisão. Assim, não se há que acrescentar em comentários. Os mesmos equívocos são cometidos porque trasladados de recurso especial anterior.

O Recurso Especial nº 647.553-ES (2004/0030970-6) é o segundo relativo à incidência de ICMS sobre demanda de potência elétrica de relatoria do ministro José Delgado, em que seu voto em relação ao recurso anterior, isto é, ao Recurso Especial (222.810/MG), aprofunda ainda mais as falhas apontadas na ocasião do comentário. Na ementa do presente recurso observamos em um mesmo item a afirmação e negação do pedido:

3. Consoante o entendimento esposado por este Superior Tribunal de Justiça, não se admite, para efeitos de cálculo de ICMS sobre transmissão de Energia elétrica, o critério da Demanda Reservada ou Contratada – apura-se o ICMS sobre o *quantum* contratado ou disponibilizado, independentemente do efetivo consumo - , uma vez que esse tributo somente deve incidir sobre o valor da energia efetivamente consumida.

O quinto processo judicial tratando da mesma matéria é o Recurso Especial nº 707.491-SC (2005/0153355-8), relatado pelo ministro Castro Meira, mostrando o mesmo entendimento dos demais ministros relatores de processos anteriores.

Segue-se a esse o Recurso Especial o de nº 798.633-MG(2005/0191712-2) de relatoria do ministro José Delgado. No voto deste processo há manifestação de compreensão da distinção conceitual de energia e demanda.

Entende-se que a gênese do tributo está na hipótese de incidência e se não há hipótese de incidência, não há por que discutir-se sobre a base de cálculo. Se, contudo, admitíssemos

que demanda de potência elétrica é fato gerador, para quantificação do tributo, teríamos que aceitar atendimento a requisito à configuração de uma base de cálculo. Assim, traz-se o excerto que manifesta compreensão conceitual de energia e demanda. Segundo Carvalho (1993, p.56),

a base de cálculo se destina a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no aspecto material da hipótese de incidência. Pois bem: no presente caso, a base de cálculo irá medir, por assim dizer, a intensidade do ato de circular a mercadoria energia elétrica, através do valor, em dinheiro, da operação 'da qual decorrer', 'nota bene', 'a entrega do produto ao consumidor'. Ponham reparo os doutos julgadores que o legislador qualificou a operação cujo valor servirá de base de cálculo à exação. Não se trata de qualquer operação, mas somente daquela da qual decorrer a entrega do produto ao consumidor. Logo, é avesso à qualquer lógica jurídica supor que uma operação de que não resulte entrega do produto possa servir de base de cálculo ao imposto. Assim como são nítidos 'in caso' dois valores correspondentes a duas situações fáticas distintas (numa, fornecimento de energia, noutra, garantia de potência), e uma destas situações não chega a configurar o fato gerador do ICMS, somente caberá falar da incidência do imposto sobre o valor da operação de que resultou a entrega de energia e não daquela que resultou mera garantia de potência.

Vêem-se no que ora foi transcrito do voto do ministro José Delgado expressões de lucidez.

Consta-se que o voto não corresponde à sua Ementa, que continua com o teor da Ementa do Resp nº 222.810/MG, com as várias falhas que registro-se em comentários pretéritos.

Revisitando as mais recentes decisões acerca desta matéria, encontramos no Superior Tribunal de Justiça o entendimento pacífico, e as ementas praticamente iguais, desde o primeiro Recurso Especial, o de número 222.810-MG.

Refere-se a decisões do ano de 2006 dos ministros Castro Meira, José Delgado, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki; este já no ano de 2007.

Os consumidores de energia elétrica denominados do Grupo-A têm duas componentes nas suas faturas de energia elétrica. Uma com o valor da mercadoria, do bem, do produto energia elétrica; outra, com o valor da demanda de potência a que estes consumidores se submetem ao reservar uma certa quantidade por contrato.

Percebe-se ser discutível, quanto a fato gerador do ICMS, o diferencial de demandas entre a contratada e a registrada (utilizada) a cada mês ou ciclo. A primeira ação, como registramos, tem origem no Estado de Minas Gerais no ano de 1999. A decisão correspondente foi logo na subsequente referida pela ministra Eliana Calmon como "paradigma".

O pedido àquela época era que a autoridade fazendária daquele Estado se abstinhasse de cobrar valor originário de incidência de ICMS sobre o referido diferencial de demandas.

Constata-se, que os acórdãos (e ementas) permanecem iguais, em desacordo pelo acréscimo do pedido que trata não mais da incidência do ICMS sobre o diferencial de demandas, mas sobre toda a demanda. Pedidos distintos com acórdãos iguais. É notório, contudo, que a execução da sentença, pela dificuldade de compreensão, presume-se, já ocorria em atendimento ao *mandamus*, suspendendo a cobrança de ICMS sobre o valor de toda a demanda.

Registramos que o julgamento mais recente que se tem no presente acesso por via da *internet* é o do AgRg no Ag871.022/SC; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2007/0056964-0, julgado em 21/06/2007 em que se constata ter em conteúdo o mesmo Acórdão da Decisão do REsp. nº 222.810/MG, julgado no ano de 2000.

Pode-se entender, contudo, que o quadro apresentado não se pode se constituir em irreversível frustração. Os ministros demonstraram empenho, esforço por meio das tantas decisões. Se por um lado não foi possível, apesar do empenho, compreender demanda distinta de mercadoria, por outro, possivelmente para segurança jurídica, foi concedida a suspensão do ICMS sobre toda a demanda.

É incontestável que o Superior Tribunal de Justiça usa, nos termos das decisões, imprecisões, atecnias no que se refere à Engenharia e afirma ter ocorrido fenômeno físico impraticável.

Há, não obstante, um grande mérito: o da uniformidade das decisões e a realização de justiça. Verifique-se coincidência, pois defende-se nesta dissertação, uma posição - a de que não há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência.

6 CONCLUSÃO

Chega-se ao término de uma Dissertação de um tema defendido com argumentações fundamentadas. Elaborou-se um trabalho de pesquisa para chegar-se a um resultado concreto, antes imprevisível.

Possivelmente a pergunta mais adequada era: demanda de potência elétrica é fato gerador de ICMS? Após o estudo constatou-se que melhor pergunta é: haverá algum argumento que sustente demanda de potência elétrica como fato gerador de ICMS? A propósito, como se viu, são abundantes as argumentações de que demanda não é fato gerador de ICMS.

Este capítulo elenca de forma concisa diversas razões pelas quais não há hipótese de incidência de ICMS sobre demanda de potência.

Não há hipótese de incidência porque a Constituição Federal prevê, no seu Art. 155, II, incidência somente sobre a mercadoria energia elétrica, interpretação que se confirma no Art. 34, §9º do ADCT (BRASIL, 2004a).

A Lei Complementar nº 87/96 não pode alcançar a tributação pelo ICMS da demanda de potência pela definição, como a constante no art. 13, de uma base de cálculo cuja hipótese de incidência não foi prevista textualmente na relação do Art. 12, que elenca situações em que ocorre fato gerador. A referida Lei Complementar, faz previsão expressa de hipótese de incidência, portanto indica as situações em que há fato gerador. A demanda de potência não se justapõe a nenhuma delas (BRASIL, 2006).

A própria Lei Complementar nº 87/96 se choca com dois comandos, o do art. 13, VIII que prescreve ‘valor da operação de que decorrer a entrada;’ e do art.9, II que prescreve ‘[...]seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final [...]’.

O propósito de incidir ICMS sobre a demanda de potência carece de amparo dos princípios da estrita legalidade, da segurança jurídica, da legalidade tributária e da tipicidade.

É vedado pelo Art. 110 do CTN alterar a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e forma de direito privado utilizados pelos entes federados para definir ou limitar competências tributárias.

Poder-se-ia se cogitar sobre edição de Lei Complementar, onde demanda de potência figurasse como hipótese de incidência de um novo tributo, não ICMS, já que fato gerador ou base de cálculo seriam distintos dos discriminados na Constituição Federal nos termos por

esta regidos no Art. 154, inciso I. Assim a edição da Lei complementar não contrariaria o § 3º do Art. 155 da Lei Maior (BRASIL, 2004a). Haveria, porém, a bitributação, já que pagamento de demanda remunera a infra-estrutura em que, na sua aquisição pela concessionária, se pagou ICMS.

Pagar-se ICMS sobre a demanda de potência é exercício da bitributação, pois demanda é infra-estrutura pela qual já se pagou o ICMS na sua aquisição pela concessionária em outro ciclo econômico que não o que envolve energia.

O ICMS somente pode incidir sobre bens móveis, e a infra-estrutura é bem imóvel por acesso.

O Decreto nº 406/68 no Art. 4º, inciso I e II, isenta de ICMS os vasilhames condutores de mercadorias e não comercializados. Os condutores de energia são, por analogia, vasilhames longilíneos a conduzir a mercadoria energia elétrica aos consumidores (BRASIL, 2004b).

Demanda não figura como serviço a ser prestado pelas concessionárias, previsto no Art. 109 da Resolução 456/2000 da ANEEL que, por um lapso, pudesse estar erroneamente sendo tributada, não pelo ISS imposto adequado, mas pelo ICMS (BRASIL, 2000). Também não figura na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

Não há como equiparar demanda de potência à mercadoria energia e dela não há como haver tradição.

A hipótese de incidência é una e indivisível, é ente lógico-jurídico unitário e incidível. Demanda e energia discutidas como mercadorias, como se vê nas decisões do STJ, afronta essa compreensão.

O artigo 13, inciso VIII da Lei Complementar nº 87/86, no uso de ‘valor da operação’, distorceu o preceito constitucional do artigo 34, §9º do ADCT, que rege ‘preço’. Preço é forma monetária de uma mercadoria, valor é mais abrangente por incorporar trabalho ou algo a mais de natureza subjetiva. Portanto, a Lei Complementar está desacordada da Constituição Federal e com ‘valor da operação’, não podendo alcançar a demanda de potência elétrica.

Ao concluir, registra-se o zelo em traduzir a correlação entre o fenômeno físico do fluxo de energia ou vazão com a grandeza demanda de potência. Nesta tradução, a conceituação de energia foi necessária por ser principal alvo de insistentes estudiosos em torná-la de forma distorcida campo da demanda.

A temática careceu, porém, de uma seqüência de análises em que a Física como ciência figurou, antecedendo a Ciência do Direito. Assim, as bases do Direito Tributário em conteúdo e medida necessários ao tema foram postas.

As duas fases transcorridas, a da Física e a do Direito, estabeleceu-se sólida base para se compreender toda uma fundamentação contrária à hipótese de incidência de ICMS sobre demanda de potência elétrica que a partir deste ponto viria.

O Art. 155, II, da Constituição Federal, não pretendia fugir da esfera da conceituação de mercadoria, englobando a demanda de potência elétrica, com a expressão “operações”, como se o tributo alcançasse a operação financeira. Seria uma contradição com ela própria, ela Constituição; com o Art. 34, §9º do ADCT, pois dali se abstrai, de imediato, que o fato gerador é a saída do produto da fornecedora. A palavra “operações” refere-se ao ato de entrega, à ação física de circular mercadoria energia elétrica. O Texto Constitucional referido, ainda que com expressão intercalada, permite leitura sem distorção de semântica de: “pagamento de imposto incidente sobre energia elétrica”. É, portanto, incidente o ICMS somente sobre o produto energia elétrica.

A Lei Complementar nº 87/96, que haveria de ser editada nos termos previstos pelo Art. 34 §9º do ADCT, traz no seu Art. 12, elencadas literalmente, as situações previstas de fato gerador, tratando no inciso XII, exclusivamente do bem ‘energia elétrica’ e não do fornecimento. Para a energia elétrica, o fato gerador é “a entrada no território do Estado de [...] e energia elétrica [...]” (BRASIL, 1996). A própria Lei Complementar nº 87/96, no uso da expressão ‘entrada’, inadequada à demanda de potência, de que não pode haver tradição, restringiu a incidência do ICMS somente ao produto energia elétrica. A hipótese de incidência textualmente expressa que será fato gerador somente o produto energia elétrica.

Por outro lado, não faz sentido interpretar o inciso VIII do Art. 13 como uma base de cálculo que envolva a demanda em caso em que a lei explicita as hipóteses de incidência, enumerando os fatos geradores em que a demanda de potência não figura ou a eles não se justapõe. O Art. 12 desta lei nos seus incisos não faz menção a demanda, mas tão-somente a energia. Aliás, se isso acontecesse, seria inconstitucional, pois a Lei Maior já restringira, como discurremos.

Na análise da legalidade, demonstra-se que não há hipótese de incidência sobre demanda de potência elétrica; exime-se, no entanto, o leitor de conhecimento de Física, não de Direito, ao se chamar à colação os textos do Dec. 62.724/68, Dec. 64.560/69, Dec.

86.463/81 e da Portaria regulamentadora nº 096/96, do DNAE, que tratou da divisão de tarifas, onde se vê que tarifa de demanda de potência remunera a infra-estrutura pela qual a concessionária pagou ICMS, que é imposto não cumulativo.

O Dec. Lei nº 406/68, em vigência, demonstra o quão surpreendente é a Ciência do Direito na sua lógica.

O §4º do Art. 1º, nos incisos I e II, prescreve que os vasilhames que condicionam mercadorias e que permanecem na propriedade do fornecedor *são isentos* do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Os condutores de energia elétrica, nada mais são que os vasilhames evoluídos pela inteligência do homem que os tornou alongados, evitando assim operações descontínuas e ineficientes.

Prosseguindo no discernimento de que infra-estrutura não é mercadoria, para o consumidor de energia, e, portanto demanda não é energia, não há como se tributar com o ICMS a demanda de potência.

Mercadoria são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. Sequer coisa é a demanda, impossível ser coisa móvel, pré-requisito para tributação do ICMS.

Entende-se que toda a infra-estrutura remunerada pela tarifa da demanda é bem imóvel; imóvel por acessão, o que constitui barreira intransponível a impedir a incidência do referido imposto, já que ICMS é imposto típico de bem móvel.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) revelam que houve empenho na compreensão da matéria, mas sem sucesso e, neste esforço, as argumentações são repelentes como dois ímãs de iguais pólos, mostrando-se nos votos inconsistentes e, não raras vezes, jocosas. A tentativa inarredável de ter-se demanda como mercadoria foi imprudente, pois eram presumíveis erros conseqüentes seguidos, como de fato ocorreu.

Usou-se a doutrina mais fácil e imediata, a que trata demanda como mercadoria. Essa doutrina mostrou-se não servir à jurisprudência. Correto é compreender-se que a parcela da fatura denominada de demanda é custo que remunera bem imóvel, que é a infra-estrutura do setor elétrico.

A indústria de rede, como telecomunicações, água canalizada, gás canalizado e energia elétrica, para exemplificar, tem uma parcela da tarifa que responde pela infra-estrutura, não podendo sobre ela incidir ICMS.

Neste enfoque, transcrevemos:

“Uma outra regra para o cálculo do requerimento de receita da empresa para a tarifação pode ser feita através da utilização de preços não lineares.

A tarifa em duas partes (*two-parts tariff*) é calculada através de uma taxa fixa para o rendimento total, que é independente da venda do produto ou serviço, e um preço por unidade do serviço efetivamente usado. Os resultados de Ramsey para o monopólio multiproducto podem ser utilizados neste caso. Para isso, basta considerar que, além do produto que está sendo transportado pela rede, existe um outro serviço: o acesso à rede.

Assim, esse tipo de tarifa é particularmente útil na definição de um regime tarifário para os seguimentos de transporte e/ou transmissão nas indústrias de rede. Ela pode ser definida da seguinte maneira:

$$T(q) = A + P_i$$

Ou seja:

Tarifa em duas partes= componente fixo (acesso) + preço por unidade consumida

Este tipo de regime vem sendo progressivamente adotado nas indústrias de rede em particular para as linhas de transmissão de eletricidade e para a rede de transporte de gás (gasodutos)” (KUPFER, 2002, p. 529).

Neste estágio afirma-se que a tarifa monomial, a do Grupo B, adotada no fornecimento de energia elétrica, é incompatível com as regras do Direito Tributário. Ela é calculada inicialmente sobre a forma binomial, com componente de demanda e energia e convertida em monomial. Assim, faz-se incidir ilegalmente ICMS sobre a componente referida.

A crítica aqui contida não pôde ser posta de forma menos contundente, sem prejuízo da mensagem a transmitir; é reação à fidelidade, à racionalidade do sistema legal.

Não tenciona-se, contudo, desmerecer o trabalho de tantos e quantos renomados doutrinadores e devotados ministros que se conhecessem melhor a Física, com ênfase na Eletricidade, fundamentariam suas decisões com a devida correção.

Por fim, observa-se que, ao longo dos anos, após o denominado pela ministra Eliana Calmon, de voto-paradigma – Resp nº 222.810/MG, os textos dos votos, inadvertidamente, são praticamente iguais e as decisões continuam iguais.

Para esclarecer, e mesmo repetir, pois já comentou-se, o pedido que gerou o voto-paradigma referia-se à suspensão do ICMS sobre a parcela da demanda contratada (mesmo

que reservada) e não utilizada, isto é, sobre o diferencial entre a contratada e a registrada(que é a usufruída). O pedido das ações recentes refere-se à suspensão do ICMS sobre toda a demanda faturada, pelo que o STJ tem se manifestado com a mesma decisão do voto-paradigma. A decisão do voto-paradigma foi assim, *ultra petita*, não sendo nas ações presentes, contudo JUSTA, como incontáveis argumentos deste trabalho está a demonstrar.

O Estado do Paraná é o primeiro a por lei, abster-se da cobrança do ICMS sobre a demanda de potência elétrica. Este ato se materializou pela Lei estadual nº 14.773, de 5 de julho de 2005, publicada no Diário Oficial na mesma data. A ilegalidade da cobrança, contudo, está na parcela da tarifa de toda indústria de rede que remunera a infra-estrutura que para o sistema elétrico, é arrecadada pela componente denominada de demanda.

Trabalhos como o que ora encerramos trazem, predominantemente, opiniões, pareceres ou interpretações de publicistas com menor ênfase ao posicionamento pessoal.

Este, ao contrário, trata de matéria sobre a qual raros se propuseram a discorrer. Esta dissertação se posiciona enfaticamente, com abundantes fundamentações, contrária à incidência do ICMS sobre demanda de potência elétrica.

O despertar para o estudo desse tema surgiu com o ambiente que se formou com vários consumidores a demandar em juízo.

A dissertação ficou restrita à incidência de ICMS sobre demanda de potência elétrica, contudo desperta para um outro trabalho em que se pode propor uma metodologia de suspensão do ICMS na tarifa integral dos consumidores classificados como do grupo B passando a cobrar apenas sobre a energia elétrica.

Um outro trabalho se poderia desenvolver analisando a pertinência desse tributo sobre os encargos setoriais como praticado atualmente.

REFERÊNCIAS

- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Novíssimo dicionário jurídico**. São Paulo: Brasiliense, 1991, vol 1.
- AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas**. Niterói: Impetus, 2007.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS DISTRIBUIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA (ABRADEE). [Site oficial]. Disponível em: <<http://www.abradee.org.br>>. Acesso em: 16 set. 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECKER, Alfredo. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRASIL. **Código civil**. Brasília: Câmara dos Deputados. Coordenação de Publicações, 2002a.
- _____. **Código penal**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. **Código tributário nacional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003a.
- _____. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 2004a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 set. 2004.
- _____. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Brasília, 2004b. Disponível em: <<http://www.6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 16 set. 2005.
- _____. **Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957**. Brasília, 1957. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 20 jul. 2004.
- _____. **Decreto nº 62.724, de 17 de maio de 1968**. Brasília, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/Antigos/D62724.htm. Acesso em: 20 jul 2005.
- _____. **Decreto nº 86.463, de 13 de outubro de 1981**. Altera o Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, que regulamenta os serviços de energia elétrica, e o Decreto nº 62.724 de maio de 1968, que estabelece normas gerais de tarifação para as empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 out. 1981. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/dec198186463.pdf>>. Acesso em: 20 jul 2005.
- _____. **DNAEE. Nova tarifa de energia elétrica: metodologia e aplicação**. Brasília: 1985.

_____. Lei nº 5.655, de 20 de maio de 1971. Dispõe sobre a remuneração legal do investimento dos concessionários de serviços públicos de energia elétrica, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 16 dez. 1971.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília, 1996. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 5 maio 2005.

_____. **Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002**. Brasília, 2003b. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 16 set. 2003.

_____. **Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002**. Planalto, Brasília, 2003c. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 16 set. 2003.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília, 2002b. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 11 jul. 05.

_____. **Resolução ANEEL nº 456, de 29 de novembro de 2000**. Art. 2º, XXXVI. Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/res2000456.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Ementa: substituição tributária. Combustível e outros derivados de petróleo. Legitimidade. Precedentes. **Informativo STF**, Brasília, n.295, 16-20 dez. 2002c. Este Informativo, elaborado a partir de notas tomadas nas sessões de julgamento das Turmas e do Plenário, contém resumos não-oficiais de decisões proferidas pelo Tribunal. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.tj.ro.gov.br/emeron/sapem/2002/dezembro/2712/INFORMATIVOS/I01.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2006.

_____. Tribunal Superior Eleitoral. **Constituição Federal**: emenda constitucional n.1 de 17-10-69. Brasília: Imprensa Nacional, 1969.

CAMPOS, Clever M. **Introdução ao direito da energia elétrica**. São Paulo: Ícone, 2001.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Direito tributário aplicado**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário da energia**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DENARI, Zelmo. **Código de defesa do consumidor**. Comentado pelos autores do Anteprojeto. São Paulo: Forense Universitária, 1991.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de competência impositiva**. [s.l.]: [s.n.], 1972.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed Curitiba: Positivo, 2004.

GANIM, Antônio. **Setor elétrico brasileiro**: aspectos regulamentares e tributários. Rio de Janeiro: Canal Energia, 2003.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.

KAGAN, Nelson; OLIVEIRA, César Barione de; ROBBIA, Ernesto João. **Introdução aos sistemas de distribuição de energia elétrica**. São Paulo: Edgar blucher, 2005.

KUPFER, David. **Economia industrial**. Rio de Janeiro: Campos, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Temas de direito administrativo e tributário**. Fortaleza: UFC, 1998. (Coleção Alagadiço Novo).

MEDEIROS FILHO, Solon. **Medição de energia elétrica**. Recife: Editora Universitária; Universidade Federal de Pernambuco, 1980.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das coisas**. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Juarez de; MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. **Novo código civil: projeto aprovado pelo Senado Federal**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

RIBEIRO, Afonso Assis; NASCIMENTO, Iran Machado. **Consolidação da legislação do setor elétrico**. Curitiba: Juruá Editora, 2007.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de economia**. 3. ed. São Paulo: Best Seller, c1989.

SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na Lei Complementar nº 87/96. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1996. Disponível em: <www.iob.com.br> . Acesso em: 15 jun 2006.

VOLPE FILHO, Clóvis Alberto; ALVARENGA, Maria Amália Figueiredo Pereira. **Setor elétrico**. Aspectos jurídicos relevantes. Curitiba: Juruá Editora, 2004.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **De lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.