

**Gabrielli Oliveira Tsukamoto**

**A ILEGALIDADE DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELOS  
DECRETOS ESTADUAIS Nº 55.421/10 e 55.867/10 NA REGRA MATRIZ  
DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA**

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**

**São Paulo**

**Outubro 2013**

Aos meus pais, como forma de  
agradecimento por todo amor, carinho e  
dedicação.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pelo dom da vida, por iluminar e abençoar a minha trajetória e permitir que mais essa etapa seja concluída com sucesso.

Agradeço aos meus pais que são a base de tudo e que não mediram esforços para que este sonho se realizasse. Sem a ajuda e o apoio de vocês nada disso seria possível. Amo infinitamente.

A minha mãe, Lilia, amiga, ouvinte e companheira, aquela que está sempre ao meu lado e que é motivo de orgulho pela mãe, profissional e esposa que é. Sem você, não sei o que seria de mim.

Ao meu pai, Tsuka, que pode simplesmente ser definido na palavra “herói”. Não tenho palavras para demonstrar a sua importância na minha vida. Agradeço por ser esse pai maravilhoso, pois é ao seu lado que me sinto protegida.

Agradeço imensamente a minha família, especialmente a minha avó Nazaré, que com o seu jeito doce e seu amor infinito sempre me deu o melhor ombro e os melhores conselhos.

Para finalizar, não poderia deixar de agradecer aos colegas de especialização pelo convívio e aprendizado. Certamente vivemos manhãs de sábado com muito trabalho, mas com muita alegria, risadas e troca de conhecimento.

## RESUMO

O presente trabalho cuida do estudo das alterações introduzidas pelos Decretos Estaduais nº 55.421/10 e 55.867/10, as quais instituíram a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre o montante das perdas comerciais ocorridas na cadeia de distribuição de energia elétrica. Com base nas disposições constantes na Constituição Federal estruturamos a regra matriz de incidência tributária do ICMS para, posteriormente, afinar a análise do tema e construir a regra matriz do ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, afim de possibilitar a identificação de quais dos critérios foram alterados pelos Decretos Estaduais em questão. Após a demonstração das peculiaridades relativas à incidência do ICMS na cadeia de distribuição de energia, bem como a partir da delimitação do desrespeito às disposições contidas na Constituição Federal e alteração dos critérios da regra matriz de incidência, passou-se a sustentar a ilegalidade das alterações introduzidas pelos decretos, os quais, em última análise, não podem ser considerados instrumentos aptos a introduzir qualquer alteração na regra matriz dos tributos.

**Palavras chaves:** Decretos Estaduais. Regra Matriz de Incidência. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS. Energia Elétrica.

## **ABSTRACT**

The present article aims the changes introduced by State Decrees n° 55421/10 e 55867/10, which have established the incidence of the ICMS- tax on Circulation of Goods and Services over the amount of commercial losses in the distribution of electric power. According to the Federal Constitution provisions contained, were established the head-rule of ICMS, for them strength the issue analysis and determine the head-rule of ICMS over electric power distribution, to be able to identify which criteria were modified by the States Decrees. After showing the peculiarities related to ICMS over the electric power distribution, as well as disrespect with the provisions set forth in the Federal Constitution and criteria changing of head-rule of incidence, provide sustain the illegality introduced by the States Decrees, the ones who, can't be considered suitable instruments to introduce any changes over the head-rule taxes.

**Key Words:** State Decrees. Head-Rule of Incidence. Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS). Electric Power.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
1. MERCADO DE ENERGIA ELÉTRICA BRASILEIRO .....	10
1.1. Perspectiva evolutiva do mercado de energia brasileiro.....	10
1.2. Perdas na rede de distribuição de energia.....	10
2. O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	12
2.1. O ICMS na Constituição Federal de 1988 .....	12
2.1.1. Competência tributária para instituição do ICMS .....	13
2.1.2. Estrutura das regras matrizes de incidência do ICMS na Constituição Federal .....	14
2.1.2.1. Noções introdutórias sobre a RMIT .....	15
2.1.2.2. Possibilidades materiais do ICMS constantes no texto constitucional.....	16
2.2. O ICMS na lei complementar 87/96 .....	17
2.2.1. Breve definição das correntes dicotômica e tricotômica na definição do papel da lei complementar.....	17
2.2.2. Matérias constitucionalmente destinadas à lei complementar .....	18
2.2.3. Estrutura da regra matriz de incidência do ICMS na lei complementar de 87/1996 .....	19
3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA .....	22
3.1. ICMS incidente sobre energia elétrica.....	22
3.1.1. Peculiaridades da energia elétrica.....	23
3.1.2. Sujeição passiva do ICMS .....	24
3.2. Critérios da RMIT do ICMS incidente sobre energia .....	25
3.3. Breve introito das alterações introduzidas pelos decretos estaduais 55.421/10 e 55.867/10 .....	27
3.3.1. Alterações dos critérios da RMIT introduzidas pelos decretos estaduais 55.421/10 e 55.867/10 .....	29
3.3.1.1. Desrespeito ao arquétipo constitucional do ICMS.....	32
3.3.1.2. Alteração do critério material do tributo.....	33

3.3.1.3. Alteração do critério temporal .....	34
3.3.1.4. Alterações da base de cálculo do imposto .....	35
3.3.1.5. Afronta às disposições constantes no artigo 3º do código tributário nacional.....	36
CONCLUSÃO .....	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	41

## INTRODUÇÃO

O ICMS é um dos impostos de maior arrecadação no Brasil. Com base nos dados de 2012, verifica-se que os brasileiros recolheram aos cofres públicos cerca de R\$ 330 bilhões.<sup>1</sup>

Por outro lado, como a utilização das verbas provenientes da arrecadação dos impostos não é vinculada a gastos específicos, o governo, após aprovação do legislativo, define o destino dos valores, através da política orçamentária.

Assim, é inegável que os valores oriundos da arrecadação dos impostos são de suma importância para a manutenção da sociedade como um todo.

No entanto, é imprescindível que a instituição dos impostos e dos tributos em geral obedeça aos limites estabelecidos pela Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

Desta feita, como o Estado não pode legislar abusivamente, vez que as normas emanadas do Poder Público (seja em matéria tributária ou não) devem ajustar-se ao princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV), surgiram-se as indagações que levaram à elaboração deste estudo.

O presente trabalho tem como escopo analisar a ilegalidade das alterações introduzida pelos Decretos Estaduais nº 55.421/10 e 55.867/10, os quais fizeram incidir o ICMS-Energia Elétrica sobre as perdas comerciais ocorridas na cadeia de circulação de energia.

Convém mencionar que a Constituição Federal equiparou, para fins de tributação pelo ICMS, a energia elétrica a uma mercadoria. No entanto, apesar de ser um bem móvel dotado de valor econômico, a cadeia de distribuição de energia elétrica possui algumas peculiaridades insitas ao ramo de atividade.

Conforme será demonstrado no curso do presente trabalho, ao longo da cadeia de distribuição de energia, ocorrem perdas que fazem com que nem todo o montante de energia adquirida pelas empresas distribuidoras seja faturado e regularmente fornecido aos seus consumidores.

Essas perdas podem ser de ordem técnica, ou seja, aquelas inerentes à transmissão e distribuição de energia elétrica através da qual esta se dissipa na forma de calor ou de ordem comercial, assim entendida como o desvio de energia elétrica, fraude nos equipamentos de medição e consumo ou ligações clandestinas.

---

<sup>1</sup> Notícia publicada no site “O Globo” 06 de fevereiro de 2013, sob o título “Arrecadação de ICMS foi recorde em 2012: R\$ 330 bilhões”. <http://oglobo.globo.com/economia/arrecadacao-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>.

Desta forma, não há dúvidas de que as perdas comerciais são ocasionadas por graves problemas sociais, os quais são agravados pelo aumento do preço da tarifa de energia elétrica em razão dessas mesmas perdas, como forma de compensar os prejuízos causados pelos furtos e fraudes cometidos.

Assim, em que pese os esforços das empresas distribuidoras para tentar identificar e coibir essas infrações, fato é que, segundo dados da própria Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL<sup>2</sup>, estima-se que, no Brasil, as perdas na rede de distribuição de energia elétrica são responsáveis por aproximadamente 15% da energia comprada pelas distribuidoras.

Desta feita, como os Decretos Estaduais nº 55.421/10 e 55.867/10 pretendem fazer incidir o ICMS sobre o valor das referidas perdas comerciais, pretende-se ao longo do presente trabalho analisar as ilegalidades inerentes aos referidos diplomas.

De posse da concepção do direito positivo como um sistema hierarquizado, iniciaremos a análise do tema com base nos preceitos constantes no texto constitucional para, posteriormente, adentrarmos ao estudo das disposições constantes na legislação infraconstitucional.

A fim de possibilitar uma completa compreensão da norma relativa à incidência do ICMS, utilizamos a regra matriz de incidência criada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho e construímos a RMIT do ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias para, posteriormente, afunilarmos o estudo e construir a RMIT do ICMS-Energia Elétrica.

Após traçadas as peculiaridades relativas à incidência do ICMS na cadeia de distribuição de energia elétrica e, com base no instrumento metódico, que é a regra matriz, foi possível a identificação dos exatos critérios atingidos e, conseqüentemente, alterados pelos Decretos Estaduais.

Ainda, analisamos a impropriedade da espécie normativa escolhida pelo legislador estadual para introduzir alterações atinentes à incidência do imposto em questão.

Por fim, traçamos um paralelo com o conceito de tributo constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional e as disposições contidas nos decretos para questão, afim de possibilitar a identificação de eventual afronta aos preceitos contidos no CTN, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal com status de Lei Complementar.

---

<sup>2</sup> Nota publicada no site da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, sob o título "Medição, faturamento e combate a perdas comerciais". [http://www.aneel.gov.br/visualizar\\_texto.cfm?idtxt=1623](http://www.aneel.gov.br/visualizar_texto.cfm?idtxt=1623).

## **1. MERCADO DE ENERGIA ELÉTRICA BRASILEIRO**

### **1.1. Perspectiva evolutiva do mercado de energia brasileiro**

A evolução histórica do setor elétrico brasileiro é marcada por duas fases distintas, uma pela participação ativa do Estado e outra, após as mudanças decorrentes da privatização do setor elétrico.

Até o início de 1990 a maior parte do setor elétrico era controlado com limitado investimento privado e, por consequência, as empresas estatais assumiam a função de distribuição, enquanto a Eletrobrás gerenciava a transmissão e grande parte do setor de geração.

A primeira mudança significativa ocorreu em 1995, com a fragmentação da infraestrutura, privatização dos serviços estatais e criação de entidades reguladoras.

Este conjunto de fatores desverticalizou a cadeia produtiva, ou seja, geração, transmissão e distribuição de energia elétrica tornaram-se áreas de negócios independentes.

Acrescenta-se, ainda, que em 1996, o Governo Federal criou a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a qual passou a ser responsável pela regulamentação e fiscalização das atividades do setor.

Desta forma, com a privatização do mercado de energia elétrica, as empresas distribuidoras de energia passaram a sujeitar-se não só aos ditames constantes no ordenamento jurídico para o desempenho de suas atividades, mas também as disposições contidas nas resoluções da agência reguladora.

### **1.2. Perdas na rede de distribuição de energia**

Uma vez traçado um breve esboço acerca da evolução histórica do setor elétrico brasileiro, cumpre-se definir os conceitos de perdas técnicas e comerciais, que servirão de base para a conclusão da hipótese tratada no presente trabalho.

As empresas concessionárias de serviços públicos federais de distribuição de energia elétrica procedem à aquisição de energia de empresas geradoras para o fornecimento e distribuição aos seus consumidores. No entanto, no exercício desta atividade ocorrem perdas,

ou seja, nem todo o montante de energia adquirida pelas distribuidoras, é faturado e regularmente fornecido aos seus consumidores.

Em outros termos, a totalidade da energia elétrica faturada e regularmente fornecida pelas distribuidoras aos consumidores é menor que o montante de energia adquirido para distribuição. A referida diminuição se justifica na medida em que ao longo da cadeia de distribuição de energia ocorrem “perdas”, as quais podem ser classificadas como perdas técnicas e perdas comerciais.

As perdas técnicas são aquelas decorrentes do fenômeno da entropia inerente à transmissão e distribuição de energia elétrica, que se dissipa na forma de calor através de fios e transformadores. Explica-se. Trata-se de fenômeno físico ínsito ao fornecimento de energia elétrica por meio de fios, cabos e transmissores.

Por outro lado, as perdas comerciais correspondem àquelas decorrentes do (i) desvio de energia elétrica, (ii) fraude nos equipamentos de medição de consumo e (iii) ligações clandestinas, comumente denominadas de “gatos”.

Neste contexto, pode-se falar que, o desvio de energia, corresponde à tomada da energia elétrica antes de sua passagem pelo medidor. A fraude nos equipamentos de medição do consumo de energia corresponde à alteração de equipamento de medição de energia elétrica, com a finalidade de fazer com que a energia efetivamente consumida não seja corretamente medida, para fins de cobrança, caracterizando hipótese de estelionato (Código Penal, art. 171).

Por fim, a ligação clandestina corresponde ao denominado “furto de energia”, que é o aproveitamento de energia elétrica de forma furtiva, alheia a qualquer autorização ou instalação de equipamento de medição por parte da distribuidora.

Desta feita, verifica-se que as perdas comerciais são ocasionadas por graves problemas sociais, totalmente alheios à atuação das distribuidoras de energia.

Feitos breves esclarecimentos acerca das particularidades do mercado de energia elétrica, passaremos a análise da tributação do serviço de distribuição de energia, a partir do ordenamento jurídico vigente.

## **2. O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

### **2.1. O ICMS na Constituição Federal de 1988**

Antes de adentrarmos ao estudo do ICMS frente ao ordenamento jurídico brasileiro, faz-se necessário delimitarmos algumas premissas/conceitos que servirão de base para a estruturação e desenvolvimento do presente trabalho.

Quando falamos de ordenamento jurídico estamos nos referindo a um sistema composto por um conjunto de normas que se relacionam segundo um princípio unificador.

Assim, não há como se negar esta qualidade ao direito positivo, haja vista que é composto por normas dispostas em uma estrutura hierarquizada, ou seja, toda e qualquer produção normativa está sujeita a uma relação de fundamentação ou derivação com a norma superior, assim entendido como o texto constitucional.

É partindo desta necessidade de convergência com a norma fundamental que se impõe o estudo do direito de cima para baixo, na medida em que, as disposições infraconstitucionais não podem alterar a Constituição Federal.

No que diz respeito à Constituição Federal, importante destacar que ela não cria tributos, na medida em que apenas concede poderes para que os entes políticos, no exercício de sua competência tributária, procedam à instituição.

Cumprе ressaltar que, apesar da Constituição não criar tributos, nela estão contidos todos os elementos necessários para a sua instituição, ou seja, os entes políticos devem se ater aos princípios e normas constitucionais.

Uma vez firmado o entendimento de que o ordenamento jurídico brasileiro é um grande sistema, composto por diversos outros subsistemas hierarquicamente organizados, os quais se encontram voltados para um vetor comum que é o texto constitucional, cumpre analisar as disposições relativas ao ICMS.

O artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 concede aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações tenham sido iniciadas no exterior.

Embora a lei ordinária de cada Estado possa dispor acerca das disposições relativas ao ICMS, a Constituição Federal delimita os traços fundamentais e imprescindíveis para a instituição e disciplina da matéria.

Apesar da sigla ICMS abarcar uma séria de impostos (diversas possibilidades materiais existentes no texto constitucional), não há dúvida de que o núcleo da materialidade da hipótese de incidência do imposto em questão gira em torno da palavra “operações”.

Neste contexto, entende-se por operações os atos regulados pelo direito, ou seja, atos para os quais o direito atribui efeitos jurídicos.

Geraldo Ataliba, sob a égide da Constituição de 1967, concluiu com maestria pela necessidade de caracterização do intuito negocial das operações para fins de incidência do antigo ICM ao asseverar que:

Em conclusão, pode-se afirmar que o ICM. Por força de exigências constitucionais sistematicamente deduzidas, tem por fulcro as operações, entendido esse conceito como sinônimo de negócios jurídico-mercantis. Só cabe o tributo, pois mediante fato consistente na realização desses negócios. Nenhuma saída, movimentação, deslocamento, transporte ou manipulação de bens, por qualquer pessoa, a qualquer momento, propiciará a incidência do ICM se nela (operação) não estiver fundamentado. Essa é a condição essencial, mínima, atômica, na fenomenologia da incidência do ICM.<sup>3</sup>

Portanto, de posse de tais linhas introdutórias, não há dúvidas que apenas as operações tidas como negócios jurídicos aptos a provocar a circulação de mercadorias podem ser oneradas pelo ICMS.

### **2.1.1. Competência tributária para instituição do ICMS**

Da leitura do caput do artigo 155 da Constituição Federal, verifica-se que compete aos Estados e Distrito Federal a instituição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

É neste contexto que a Carta Constitucional atribui competência legislativa plena aos Estados e ao Distrito Federal, respeitadas as limitações constitucionais.

Assim, em linhas gerais, podemos considerar que competência tributária é a aptidão jurídica para a criação, *in abstracto*, de tributos.

Trata-se, pois, de prerrogativas das pessoas políticas, acerca da possibilidade de legislar com o fito de produzir normas jurídicas sobre tributos.

---

<sup>3</sup> Geraldo Ataliba, **Revista de direito tributário**, p. 109.

No entanto, importante destacar que a competência tributária não pode ser confundida com a capacidade tributária ativa, haja vista que a primeira situa-se em momento anterior à própria instituição do tributo, ou seja, no plano constitucional.

Em que pese à existência das referidas distinções, na prática, verifica-se que, com frequência, os entes políticos cumulam a competência tributária e a capacidade tributária ativa, de forma a atuar como sujeito impositor e credor.

À luz do artigo 155, inciso II da CF, percebe-se que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital. No entanto, se aprofundarmos um pouco mais o estudo das normas constitucionais verificaremos que a União também pode instituir o imposto em questão.

Essa excepcional prerrogativa se dá apenas e exclusivamente em duas situações específicas, quais sejam: (i) com fundamento no artigo 147 da Constituição Federal, a União pode instituir o ICMS em Território Federal e, (ii) com base no artigo 154, inciso II, do mesmo diploma legal, o qual concede a prerrogativa de instituição, por parte da União, em casos excepcionais de guerra externa ou na sua iminência.

Em outros termos, pode-se afirmar que o ICMS possui caráter de universalidade, razão pela qual todos os Estados e Distrito Federal estão obrigados à instituição do imposto, salvo nas hipóteses excepcionalíssimas acima descritas, nas quais a competência para a instituição do tributo passou a ser designada à União Federal.

### **2.1.2. Estrutura das regras matrizes de incidência do ICMS na Constituição Federal**

Conforme já explicado alhures, o artigo 155, inciso II da Constituição Federal conferiu competência aos Estados e Distrito Federal para a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No entanto, a sigla ICMS abarca diversos impostos em virtude da possibilidade de se construir diversas regras matrizes do imposto.

Assim, para iniciarmos a análise das diferentes possibilidades materiais do imposto em questão, se faz necessário introduzir alguns conceitos básicos que servirão de suporte para a completa compreensão do tema.

Muito se discute acerca da necessidade ou não de analisarmos a incidência dos tributos com base na regra matriz de incidência tributária. No entanto, em que pese o fato de alguns

doutrinadores desconsiderarem a estrutura da RMIT, seria impossível efetuar uma análise minuciosa de qualquer tributo sem essa formulação jurídico-descritiva.

#### **2.1.2.1. Noções introdutórias sobre a RMIT**

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, “a regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”.<sup>4</sup>

Dito de outro modo, a regra matriz tem como escopo estabelecer a estrutura formal da norma, ordenando critérios aptos a identificar a ocorrência do evento para que, posteriormente, possa ser concretizado e vertido em fato jurídico tributário.

A estrutura da regra matriz é composta pela hipótese (descriptor) e consequência (prescritor).

A hipótese faz alusão ao fato, ou seja, elenca os critérios necessários para juridicização do evento ocorrido no mundo fenomênico e, conseqüentemente, para o reconhecimento do fato jurídico, enquanto a consequência prescreve os efeitos jurídicos decorrentes do acontecimento.

Fala-se, portanto, que a incidência automática e infalível da norma se dá no exato momento em que o fato prescrito no descriptor do antecedente da RMIT se concretiza no mundo fenomênico, cabendo, pois, ao conseqüente prescrever a relação jurídica tributária.

Dentro da chamada “hipótese” estão inseridos os seguintes critérios: material, espacial e temporal.

No critério material estão contidos o verbo e o complemento que irão estruturar o núcleo da hipótese normativa. Por outro lado, o critério espacial refere-se ao lugar preciso da ação ou até mesmo ao campo de eficácia territorial da lei.

Neste ponto, cumpre destacar que o ICMS faz parte da gama dos tributos cujo critério espacial é genérico e, por tal razão, coincide com o âmbito de vigência territorial da lei.

Finalmente, entende-se por critério temporal da hipótese tributária, as indicações contidas no suposto da regra, capazes de demonstrar o instante de ocorrência do fato descrito.

---

<sup>4</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 281

Feitos tais esclarecimentos acerca do antecedente da norma, para que possamos finalizar as noções introdutórias da RMIT, faz-se necessário discorrermos acerca dos critérios que compõem o consequente da norma.

O consequente estipula os critérios capazes de possibilitar a identificação do vínculo jurídico, determinando através do critério pessoal e quantitativo, respectivamente, os sujeitos ativo e passivo e a alíquota e base de cálculo.

É com base nessas considerações que passaremos a discorrer sobre as regras matrizes do ICMS presentes na Carta Magna de 1988.

### **2.1.2.2. Possibilidades materiais do ICMS constantes no texto constitucional**

A doutrina nacional diverge no tocante à quantidade de regras matrizes do ICMS presentes no texto constitucional. Neste cenário, convém destacar duas posições adotadas por diferentes doutrinadores de renome.

Da análise do artigo 155 da Constituição Federal, Paulo de Barros Carvalho, identifica a existência de três regras matrizes de incidência tributária, ao asseverar que:

(...) No caso do ICMS, temos três regras matriz, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequências. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra para, em seguida, tratarmos do consequente:

a-) realizar operações relativas;

b-) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;

c-) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal (...) <sup>5</sup>

Portanto, é de se perceber que, na visão do ilustre Professor, existem apenas três regras matrizes de incidência do ICMS no corpo constitucional, pois leva-se única e exclusivamente a distinção entre realizar operações de circulação de mercadorias (com finalidade mercantil) e prestar serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal.

Roque Antonio Carraça, no entanto, vislumbra a existência de cinco regras matrizes, ou seja, além das três regras apontadas pelo Nobre Professor Paulo de Barros Carvalho, ele identifica a existência de duas outras normas.

---

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Linguagem e método**, p. 645.

Nesse sentido afirma que:

(...) A sigla 'ICMS' alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber:

- a-) O imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadoria) que, se algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior;
- b-) O imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c-) O imposto sobre serviços de comunicação;
- d-) O imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e
- e-) O imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.<sup>6</sup>

No entanto, apesar da divergência existente entre as distinções das regras matriz do ICMS constantes no corpo da Constituição Federal, ambos os autores utilizam como núcleo central da análise o binômio hipótese de incidência e base de cálculo.

Neste contexto, para desenvolvimento do presente trabalho, adoto o posicionamento esposado por Roque Antonio Carrazza, de forma a considerar a existência de cinco regras matrizes distintas do imposto em questão.

Enfim, delimitadas as materialidades constitucionais do ICMS, cumpre-nos analisá-lo sobre a ótica das legislações infraconstitucionais.

## **2.2. O ICMS na lei complementar 87/96**

### **2.2.1. Breve definição das correntes dicotômica e tricotômica na definição do papel da lei complementar**

Muito se discute acerca das funções destinadas à lei complementar, no entanto, de modo geral, podemos considerar que as referidas discussões podem ser suscitadas em duas correntes, quais sejam: tricotômica e dicotômica.

A corrente tricotômica, possui como base o apego à literalidade do texto constitucional, ou seja, segundo esta teoria, da leitura do artigo 146 da Constituição Federal,

---

<sup>6</sup> Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, p. 37.

verifica-se que a lei complementar possui função tríplice: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Na visão da referida corrente, as normas gerais possuem campo próprio de atuação, na medida em que não se limita a regular os conflitos de competência e estabelecer limitações ao poder de tributar.

Já a corrente dicotômica, é adepta à análise sistemática do texto constitucional, pois para eles a função da lei complementar se limita aos dois primeiros incisos do artigo 146 da Constituição Federal, ou seja, segundo a teoria em questão a função da lei complementar seria apenas a de limitar o poder de tributar e dispor sobre os conflitos de interesse em matéria tributária.

Os adeptos dessa corrente entendem que ao conceder à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, estar-se-ia ferindo os princípios federativos e da autonomia dos Estados e Município, haja vista que as chamadas normas gerais estariam aptas a dispor sobre qualquer assunto, inclusive, aqueles de competência exclusiva de outros entes tributantes.

Assim, as normas gerais a que se refere o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, teriam o objetivo de dispor sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes e estabelecer limitações ao poder de tributar.

Neste trabalho, apesar da falta de precisão do conteúdo das normas gerais, seguimos o entendimento adotado pela corrente tricotômica, na medida em que limitar o conteúdo das normas gerais às disposições relativas ao conflito de competência e às limitações constitucionais ao poder de tributar, acarretaria no caos da produção legislativa tributária.

### **2.2.2. Matérias constitucionalmente destinadas à lei complementar**

Afunilando um pouco mais a análise do conteúdo da lei complementar, verificamos que, em relação ao ICMS, o legislador constitucional, expressamente consignou o conteúdo da espécie normativa em questão.

No termos do artigo 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal, no caso do ICMS, cabe à lei complementar definir os contribuintes, regular a substituição tributária, dispor sobre o regime de compensação, fixar o local das operações e prestações de serviços, prever os casos de manutenção de crédito com relação às operações e prestações para outro estado,

regular a concessão de isenções e benefícios fiscais (conforme deliberação dos Estados e Distrito Federal), definir os combustíveis e lubrificantes que incidirá uma única vez, fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Isto posto, verifica-se que, em se tratando do ICMS, além de ser o veículo apto a tratar das questões gerais constantes no artigo 146 da CF, a lei complementar também é competente para dispor acerca de questões específicas do imposto, de modo a impedir que as legislações estaduais deixem de tratar de modo uniforme o imposto em questão e, conseqüentemente, evitar legislações discrepantes em cada estado e Distrito Federal.

### **2.2.3. Estrutura da regra matriz de incidência do ICMS na lei complementar de 87/1996**

Conforme já abordado em linhas anteriores, o ICMS é um imposto que possui diversas materialidades constitucionalmente previstas, razão pela qual abrange uma gama de operações.

No entanto, para análise do tema, é crucial que se tenha em mente que o núcleo da materialidade da hipótese de incidência do imposto em questão gira em torno da palavra “operações”.

É com essa premissa fixada que passaremos a análise da estrutura da regra matriz de incidência tributária, no que se refere às operações relativas à circulação de mercadorias, para, posteriormente, adentrarmos na questão relativa à energia elétrica.

Em primeiro lugar cumpre-se enfatizar que, com relação ao ICMS, o teor normativo da lei complementar competente para disciplinar as questões relativas ao imposto, não se limitou às matérias contidas no inciso III do art. 146 da CF, uma vez que o inciso XII, § 2º do art. 155 da CF, tratou de elencar as matérias que, obrigatoriamente, devem ser disciplinadas pela espécie normativa em questão.

De acordo com o artigo 2º, inciso I, primeira parte, da Lei Complementar 87/96, a materialidade do imposto consiste na realização de operações relativas á circulação de mercadorias, ou seja, com base nas premissas já delimitadas, podemos entender que o aspecto material é considerado a realização de negócios jurídicos mercantis, através dos quais os bens móveis são transferidos de titularidade, com a efetiva transmissão de direitos de disposição da mercadoria transmitida.

Como bem lembra o Professor Paulo de Barros Carvalho, as operações devem ser entendidas como relações jurídicas negociais; a circulação como transferência de titularidade (seja física ou não) e a mercadoria como os bens móveis destinados à mercancia, ao dispor que:

Operações, 'circulação' e 'mercadoria' são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo 'operações', no contexto, exprime sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis a provocar a circulação de mercadoria. 'Circulação', por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal 'de mercadorias' indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias.<sup>7</sup>

Assim, traçado o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, imperioso se faz que todos os demais critérios da regra matriz de incidência estejam a ele relacionados, sob pena de serem posteriormente considerados inconstitucionais.

No tocante ao aspecto temporal, importante consignar que este não se encontra estabelecido expressamente no texto constitucional, razão pela qual a LC 87/96, em seu artigo 12, elegeu alguns fatos como aptos a designar a ocorrência do aspecto temporal, tais como: (i) saída da mercadoria; (ii) fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias; (iii) transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, dentre outros.

No entanto, da análise sistemática da norma em questão, verifica-se que a simples saída da mercadoria, ou até mesmo a ocorrência isolada das situações elencadas nos incisos do art. 12, são incapazes de demonstrar a efetiva concretização do verbo descrito no aspecto material da RMIT, vez que diversas podem ser as operações jurídicas aptas a realizar a circulação de mercadorias.

Por outro lado, em que pese o fato da lei complementar 87/96 ter designado uma série de situações aptas a desencadear a incidência normativa, para fins do presente trabalho, torna-se relevante apenas a análise das disposições constantes nos incisos I e IV do artigo 12, ou seja, a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e a transmissão da propriedade da mercadoria.

Ademais, Roque Antonio Carrazza afirma de modo enfático que não há que se falar na incidência do ICMS quando da simples saída da mercadoria do estabelecimento comercial,

---

<sup>7</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Linguagem e método**, p. 648.

uma vez que, apenas com a transferência de titularidade da mercadoria, seria possível considerar a existência do fato imponible do ICMS, nos seguintes termos:

Deveras, só quando há transferência de titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato imponible do ICMS se verifica. Do contrário incorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.<sup>8</sup>

Ora, não há dúvidas de que o aspecto temporal deve possuir relação com a materialidade constitucionalmente estabelecida para o imposto. Em outras palavras, o momento da realização da operação relativa à circulação da mercadoria deve estar atrelado ao instante da efetiva operação, a qual se concretiza com a transferência de titularidade da mercadoria transacionada.

Da mesma forma, quando tratamos do critério espacial, a LC 87/96, em seu artigo 11, elencou uma série de possibilidades para a definição do local da operação. Ocorre que, para fins deste estudo, adotaremos o critério espacial como o estado em que está situado o estabelecimento que faça a transferência de titularidade de mercadorias.

O artigo 4º da lei complementar prescreve que o contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade e com intuito comercial operações relativas à circulação de mercadorias.

Por fim, cumpre-nos tratar de forma generalizada o critério quantitativo referente ao ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Da leitura do artigo 13, inciso I da Lei Complementar 87/96, verifica-se que o legislador tratou de designar a base de cálculo como o valor da operação. Já em relação às alíquotas, as normas gerais são veiculadas através de resoluções do Senado Federal.

---

<sup>8</sup> Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, p. 53.

### **3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA**

#### **3.1. ICMS incidente sobre energia elétrica**

Conforme já explicitado no curso do presente trabalho, o critério material deste tributo consiste na realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Por oportuno, cumpre esclarecer que a circulação a que se refere a norma deve, necessariamente, se tratar de circulação jurídica, não bastando a mera movimentação física da mercadoria.

No que se refere à Energia Elétrica, todo o negócio jurídico que tenha por finalidade a produção, importação, transmissão, distribuição e consumo de energia sofrerá a incidência do ICMS.

Inicialmente, insta consignar que o próprio Texto Constitucional, no artigo 155, § 3º, ressalva que as operações relativas à energia elétrica somente serão tributadas pelo ICMS e pelo Imposto de Importação.

Diante da interpretação deste dispositivo, é possível concluir que a Constituição Federal equiparou, para fins de tributação pelo ICMS, a energia elétrica a uma mercadoria, ou seja, um bem móvel dotado de valor econômico.

Nesta mesma toada, ao definir o que se considera bem móvel, o Código Civil, em seu artigo 83, inciso I, menciona: “as energias que tenham valor econômico”.

No que tange ao sujeito passivo da mencionada obrigação tributária, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu artigo 34, § 9º, dispõe que as empresas distribuidoras de energia elétrica serão responsáveis pelo recolhimento do ICMS, na qualidade de substitutas tributárias.

Em consequência a este dispositivo, sobreveio a Lei Complementar nº. 87/1996 (Lei Kandir), que, em seu artigo 9º, § 1º, inciso II, dispõe que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS será atribuída às empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de substituto tributário.

Conduto, considerando que a legislação de regência equipara a energia elétrica à mercadoria, é preciso que se destaque algumas especificidades deste bem com relação aos demais tratados pelo Direito Civil.

### 3.1.1. Peculiaridades da energia elétrica

Inicialmente, é necessário esclarecer que antes da energia elétrica estar disponível ao consumidor final é necessário que a usina geradora produza a energia elétrica e a transporte até uma empresa distribuidora, que rebaixará a tensão da energia entregue pela geradora e a distribuirá ao consumidor final. Sem estas fases, seria impraticável o consumo da energia elétrica.

É inegável que a atividade exercida pela empresa distribuidora apenas aperfeiçoa a operação mercantil que tem por objeto a distribuição de energia elétrica, sendo as atividades de geração e distribuição indissociáveis.

Portanto, verifica-se que as atividades que compõe a geração e a distribuição de energia elétrica constituem apenas uma única fase da cadeia de produção da mercadoria, não havendo, em tese, que se falar de incidência de ICMS quando da transferência da energia elétrica da usina geradora à empresa distribuidora.

Corroborando com tal entendimento, convém destacar as palavras do Ilustre Professor Roque Antonio Carrazza:

**O elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, operação autônoma** de circulação de energia elétrica. **É, na verdade, o meio necessário à prestação de um único serviço público**, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS.<sup>9</sup> (grifamos)

Nota-se, portanto, que, especificamente a atividade realizada pela empresa distribuidora, é tão somente um “meio necessário” para que a energia elétrica gerada, que se encontra em “estado bruto”, tenha sua tensão rebaixada e possa ser distribuída ao consumidor final, sendo, desta forma, este o único sujeito passivo do ICMS.

Considerando-se esta afirmação, é possível concluir que, de acordo com a legislação de regência, a atividade praticada pela Distribuidora de energia elétrica não a torna sujeito passivo da obrigação tributária de recolher ICMS em razão do consumo de energia elétrica.

Isto porque, nos termos do inciso I, do Parágrafo Único, do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o contribuinte de determinado tributo deve, obrigatoriamente, possuir uma relação estreita com o evento descrito como “fato gerador”.

<sup>9</sup> Roque Antonio Carrazza, ICMS, p. 294.

No que tange ao “fato gerador”, importante destacar que este deve ser entendido como o momento em que, juntamente com o critério espacial, se dá por corrido o acontecimento constante no núcleo da hipótese normativa.

Assim, em que pese a impropriedade da utilização do termo “fato gerador”, não há dúvidas de que apenas aqueles que possuam direta relação com a realização do verbo constante no critério material da RMIT, pode ser considerado contribuinte da exação.

Dito de outro modo, a empresa distribuidora, no exercício de sua atividade econômica, não consome energia elétrica, apenas torna possível que a ‘mercadoria’ produzida pela usina geradora possa ser consumida pelo destinatário final.

Por esta razão, como já mencionado linhas anteriores, é que o Constituinte, no § 9º, do artigo 34 da ADCT, classificou as Distribuidoras de energia elétrica como “responsáveis” e não como contribuintes, na medida em que estas apenas “adiantam” o ICMS devido pelo verdadeiro sujeito passivo da relação jurídico tributária, ou seja, o consumidor final.

Desta forma, para que possamos melhor analisar a condição da empresa distribuidora neste cenário, convém analisar mais detidamente as condições em que podem ocorrer a sujeição passiva do ICMS incidente sobre o consumo da energia elétrica.

### **3.1.2. Sujeição passiva do ICMS**

Como já mencionado no decorrer do presente trabalho, a regra matriz de incidência tributária de todos os tributos existentes no sistema jurídico brasileiro estão contidas na Constituição Federal.

Diante disso, podemos concluir que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele sujeito descrito pelo texto constitucional como o agente que realizará o fato imponible.

Por esta razão, não cabe às pessoas políticas alterar qualquer critério definido constitucionalmente pela regra matriz de incidência tributária, nem mesmo, por consequência, eleger um sujeito passivo diferente daquele descritos no texto constitucional.

É vedado ao legislador infraconstitucional, mesmo que sob a alegação de facilitar a administração tributária, definir outros sujeitos como sujeito passivo da obrigação tributária.

Isto porque deve ser observado o direito subjetivo de cada contribuinte, que somente poderá ser responsabilizado pelo pagamento dos tributos criados em integral observância aos ditames constitucionais, bem como, por óbvio, após a realização do evento qualificado como fato imponible.

Em outras palavras, necessariamente deve haver uma íntima correlação entre o agente caracterizado como sujeito passivo e o critério material da RMIT do respectivo tributo, sob pena de se incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

Por outro lado, por conveniência da Administração, é admitido que se eleja um terceiro para, em nome do “contribuinte de fato”, suportar o ônus tributário de determinada exação. Contudo, tal modificação prescinde de lei que a institua.

Denomina-se esta modificação do critério pessoal de sujeição passiva indireta, que pode ocorrer por substituição ou por transferência.

Sujeição passiva por substituição é aquela obrigação que, por força de lei, impõe ao sujeito passivo indireto a obrigação de pagar determinado tributo.

No Código Tributário Nacional, a sujeição passiva indireta por substituição está disposta no artigo 128, que estabelece que a lei poderá atribuir responsabilidade pelo crédito a terceira pessoa vinculada ao fato gerador.

Contudo, para uma interpretação mais apurada deste dispositivo, é preciso analisá-lo juntamente com o § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal.

Nota-se, portanto, que, nesta modalidade de sujeição passiva, há duas condições para sua aplicação: (i) é necessário que o sujeito responsabilizado esteja indubitavelmente vinculado ao fato imponível que deu origem à obrigação tributária; e (ii) deve ser garantido ao substituto o direito de reaver os valores empregados a título de pagamento deste tributo no caso de não vir a ocorrer a incidência da norma tributária.

Contudo, cabe mencionar que se admitirmos que os Estados, por meio de leis ordinárias, decretos ou portarias, podem definir quem serão os sujeitos passivos de determinada obrigação tributária, admitiríamos também que a regra matriz de Incidência tributária definida pelo texto constitucional seria modificável por ato legislativo infraconstitucional, o que, frontalmente, contraria o que sustentamos nos capítulos anteriores.

### **3.2. Critérios da RMIT do ICMS incidente sobre energia**

Antes de adentrarmos na análise das alterações introduzidas pelos Decretos Paulistas 55.421/10 e 55.867/10, importante se faz a delimitação dos critérios da regra matriz de incidência tributária relativa às operações de energia elétrica, de forma a possibilitar uma maior compreensão dos exatos reflexos das alterações em questão.

Como vem sendo definido neste trabalho, o ICMS alcança as operações relativas à energia elétrica, na medida em que esta é equiparada ao conceito de mercadoria.

Posto isso, verifica-se que o critério material da hipótese relativa ao ICMS-Energia Elétrica é consumir, através de um negócio jurídico, energia elétrica.

Neste ponto, importante destacar que a operação relativa ao fornecimento de energia elétrica deve ser entendida como negócio jurídico de cunho mercantil apto a transmitir a titularidade da mercadoria.

É por esse motivo que Roque Antonio Carrazza pondera que o consumo deve, necessariamente, estar atrelado a uma situação de regularidade, ao assim dispor:

Dentre estas alternativas, a legislação optou pela descrição de uma operação jurídica que possibilite o consumo de energia elétrica. Portanto, atualmente, a hipótese de incidência do ICMS-Energia Elétrica é consumir, por força de um negócio jurídico, energia elétrica. Desde já anotamos que, ao aludirmos ao consumo, estamos a pensar numa situação de regularidade, em que este vem apurado, temporânea e corretamente, pela concessionária, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo. Claro está que, havendo situação de irregularidade (v.g. um furto de energia elétrica), tais diretrizes mudam de figura.<sup>10</sup>

No tocante ao critério temporal, deve-se mencionar que este se materializa apenas em função do efetivo consumo pelo consumidor final, ou seja, não incide sobre o mero tráfego jurídico da mercadoria.

Por outro lado, consideramos como critério espacial o estado em que se pratique a operação relativa ao fornecimento de energia elétrica, ou seja, o estado em que se verifique a transferência de titularidade da mercadoria (em que ocorra o efetivo consumo da energia elétrica).

Isto posto, passaremos análise do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, relativa ao ICMS-Energia Elétrica.

Como o consumo de energia elétrica pressupõe a sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição através das empresas concessionárias, é correto afirmar que, em verdade, ocorre o diferimento da cobrança do ICMS, quando a energia elétrica circula da empresa geradora para a distribuidora. Em outras palavras, o recolhimento do tributo fica postergado para etapa seguinte, ou seja, ao consumidor final.

Explica-se, a distribuidora ao realizar o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final, assume a condição de “responsável” pelo recolhimento do tributo, ou seja,

---

<sup>10</sup> Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 292.

ela “adianta” o ICMS que seria devido pelo verdadeiro sujeito que integra o polo passivo da relação jurídico tributária.

Diante de tal panorama, não há dúvidas de que o critério pessoal é composto de um lado pelo estado e do outro pelo consumidor final, na qualidade de sujeito passivo da exação.

Finalmente, quando nos referimos ao critério quantitativo, nos termos do que dispõe o art. 34, § 9º, do ADCT, não há dúvidas de que a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica é o valor da operação da qual decorra a entrega da energia elétrica ao consumidor final.

O critério quantitativo também é composto pela alíquota, assim entendida como um percentual do valor do fornecimento, fixado pela lei de cada ente tributante.

Em síntese, dado o consumo, por força de um negócio jurídico, de energia elétrica, tem-se a obrigação do consumidor final de suportar o ônus financeiro do ICMS incidente sobre a operação em questão.

### **3.3. Breve introito das alterações introduzidas pelos decretos estaduais 55.421/10 e 55.867/10**

Para tratarmos das alterações introduzidas pelos Decretos Estaduais 55.421/10 e 55.867/10, cumpre-nos retomar alguns conceitos que foram inicialmente delimitados quando da definição das perdas inerentes à cadeia de distribuição de energia elétrica.

Conforme já explicado alhures, as distribuidoras de energia elétrica procedem à aquisição de energia das empresas geradoras e, ao longo da cadeia de distribuição, sofrem “perdas” que fazem com que nem todo o montante de energia adquirida seja faturado e regularmente fornecido aos seus consumidores.

As referidas perdas podem ser de duas ordens: (i) perdas técnicas (decorrentes do fenômeno da entropia inerente à transmissão e distribuição de energia elétrica) e (ii) perdas comerciais (desvio de energia elétrica, fraude nos equipamentos de medição de consumo e ligações clandestinas).

Os Decretos Estaduais 55.421/10 e 55.867/10 introduziram alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, passando a determinar a incidência do imposto sobre fatos diversos daquele constante no critério material da regra matriz do ICMS-Energia Elétrica.

Em vistas das referidas perdas, o Estado de São Paulo houve por bem publicar o Decreto 55.421/2010, o qual instituiu a cobrança de ICMS sobre o montante das perdas comerciais de energia elétrica.

Nos termos do que dispõe o artigo 1º, inciso II do supracitado decreto, as empresas distribuidoras de energia estão obrigadas à emissão mensal de nota fiscal “com destaque do ICMS, relativamente à saída de energia elétrica objeto de furto ocorrido no mês imediatamente anterior, praticado por meio da rede de distribuição por ela operada, cujo autor não tenha sido identificado”.

Esta “nova” base de cálculo busca realizar a identificação do montante e o valor da energia entrada na distribuidora e que, por conta de furtos cometidos pelos consumidores, não foi posteriormente faturada e submetida à incidência de ICMS.

Posteriormente, o Estado de São Paulo publicou novo Decreto nº 55.867/2010, que deu nova redação ao Decreto Estadual nº 55.421/2010, para fazer com que o ICMS incidisse não apenas sobre a energia elétrica “objeto de furto”, mas também sobre toda aquela decorrente de qualquer outro evento não relacionado com a perda inerente ao processo industrial de transmissão da energia elétrica por meio da rede de distribuição.

Assim, enquanto no Decreto nº 55.421/2010, a cobrança do ICMS estava vinculada à saída de energia elétrica “objeto de furto”, no Decreto nº 55.867/10, a referida cobrança passou a ocorrer também em virtude de “qualquer outro evento não relacionado com a perda inerente ao processo industrial de transmissão da energia elétrica por meio da rede de distribuição”, *in verbis*:

Artigo 1º - (*omissis*)

I - **emitir, mensalmente, a Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica**, modelo 6, de que trata o artigo 146 deste regulamento, **com destaque do ICMS, relativamente:**

b) à energia elétrica que, tendo sido objeto da entrada de que trata o item 2 da alínea b do inciso II, tiver a sua saída subsequente mensurada ou estimada extemporaneamente no mês imediatamente anterior para fins de faturamento e de emissão do respectivo documento fiscal nas seguintes hipóteses, observado o disposto no § 1º:

**1 - furto, praticado por meio da rede de distribuição por ela operada, cujo autor tenha sido identificado;**

**2 - qualquer outro evento que, não estando relacionado com a perda inerente ao processo industrial de transmissão da energia elétrica por meio da rede distribuição, configure a ocorrência de tal saída; (grifamos)**

Ora, da leitura do artigo em comento, verifica-se que houve clara ampliação das hipóteses que determinam o pagamento do ICMS pelas concessionárias em razão das perdas comerciais verificadas.

Por outro lado, no tocante a base de cálculo, o Decreto Estadual nº 55.867/10, estabelece que “a base de cálculo do imposto devido (...) será o preço médio da energia elétrica correspondente à respectiva entrada dessa mercadoria na rede de distribuição operada pela empresa distribuidora” (artigo 1º, §2º, 3):

Artigo 1º (*omissis*)

§ 2º - Na hipótese do item 2 da alínea b do inciso II:

(...)

3 - **a base de cálculo do imposto** devido nos termos do item 2 **será o preço médio da energia elétrica correspondente à respectiva entrada dessa mercadoria na rede de distribuição** operada pela empresa distribuidora, conforme discriminado na Nota Fiscal a ser emitida nos termos do item 1 da alínea b do inciso II (**grifamos**)

Em outros termos, verifica-se que o decreto adotou o valor de aquisição da energia elétrica pela distribuidora como base para a incidência do ICMS sobre perdas comerciais.

Dito de outro modo, conforme a seguir será demonstrado, além de fazer incidir o imposto sobre algo que, em sua origem, pode ser considerado um “ato ilícito”, houve claro desrespeito aos critérios constitucionalmente definidos para a RMIT do ICMS, ao núcleo da materialidade da hipótese de incidência, bem como alteração da base de cálculo do imposto por espécie normativa imprópria.

### **3.3.1. Alterações dos critérios da RMIT introduzidas pelos decretos estaduais 55.421/10 e 55.867/10**

Conforme dito anteriormente, os Decretos Estaduais 55.421/10 e 55.867/10 determinam a incidência do ICMS sobre a energia adquirida e entrada nos estabelecimentos das distribuidoras que, em razão de furtos, fraudes e desvios de energia nas linhas de distribuição, ou ainda em razão de qualquer outro evento não decorrente das perdas técnicas, não foi fornecida e faturada pelas distribuidoras em momento posterior, quando haveria a apuração do ICMS incidente sobre a operação.

Ainda, apesar das operações de consumo de energia elétrica terem sido equiparadas às operações mercantis, torna-se importante destacar algumas peculiaridades que reveste a operação em questão.

Nesta esteira, o consumo de energia elétrica pressupõe a produção pelas empresas geradoras e sua distribuição, através das concessionárias. Assim, resta claro que, o consumo de energia elétrica só pode ser efetivado após a sua produção e distribuição.

Como a energia elétrica não pode ser estocada, toda a energia adquirida pelas empresas distribuidoras deve, necessariamente, ser encaminhada a sua rede de transmissão e, apenas após o seu efetivo consumo, pode-se falar em tributação por meio de ICMS.

Portanto, na cadeia de distribuição de energia, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que possibilitaram o efetivo consumo pelo destinatário final, ou seja, diferentemente do que ocorre nas operações tradicionais de circulação de mercadoria, o elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não caracteriza, para fins fiscais, operações autônomas aptas a ensejar a incidência do imposto.

Dito de outro modo, o recolhimento do tributo fica postergado (diferido) para etapa seguinte, ou seja, ao consumidor final. Neste ponto, convém destacar que a distribuidora ao realizar o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final, assume a condição de “responsável” pelo recolhimento do tributo, ou seja, ela “adianta” o ICMS que seria devido pelo verdadeiro sujeito que integra o polo passivo da relação jurídico tributária.

Traçadas tais premissas e, após detida leitura dos Decretos Estaduais 55.421/10 e 55.867/10, verifica-se que o legislador estadual pretende configurar a “quebra” do diferimento do ICMS nas etapas de circulação da energia elétrica, implicando na responsabilização tributária das distribuidoras pelo pagamento do ICMS diferido.

Enfim, o Estado de São Paulo, por meio dos decretos supramencionados, entende que haveriam duas etapas de circulação da energia elétrica: uma da geradora para a distribuidora e outra da distribuidora para o consumidor final. Segundo esta visão, a cobrança do ICMS incidente sobre a saída de energia elétrica promovida pela geradora seria postergada para momento posterior, coincidente com o fornecimento desta mesma energia pela distribuidora ao consumidor final. Com a ocorrência da perda comercial, tornar-se-ia impossível a materialização desta última operação (entre distribuidora e o consumidor), impondo-se a responsabilização da distribuidora pelo ICMS devido na circulação de energia realizada nas cadeias anteriores.

Tal posicionamento assenta-se na equivocada premissa de que existe a possibilidade de fracionamento da circulação da energia em etapas autônomas e isoladas, as quais permitiriam a incidência do ICMS sobre cada uma delas.

No entanto, as premissas adotadas pelo legislador estadual carecem de embasamento jurídico, uma vez que não há como se reconhecer a existência de etapas isoladas e autônomas

de circulação de energia elétrica e, por consequência, a incidência do ICMS, também de modo isolado e autônomo, na medida em que o “fato gerador” do ICMS nas operações de energia elétrica somente se materializa em função do seu respectivo consumo e não em virtude do trânsito desta entre os entes que compõem a cadeia de distribuição de energia. É diante desta impossibilidade do reconhecimento de etapas isoladas que Roque Antonio Carrazza assevera que:

Portanto, apenas por “ficção” é que se pode entrever, na “circulação” de energia elétrica, duas operações distintas: uma, da fonte geradora à rede distribuidora; outra, desta ao consumidor final.

A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é - e nem pode vir a ser - contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas viabiliza, nos termos acima expostos.<sup>11</sup>

Ademais, o próprio artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional estabelece que para que se atinja o status de contribuinte é necessária relação pessoal e direta com a situação que constitua o “fato gerador”. Assim, justamente porque, em regra, a distribuidora não pratica operação de consumo de energia elétrica, não há que se falar na incidência do imposto em questão.

Assim é que, a Constituição Federal, ao equiparar a energia elétrica a uma “mercadoria” para fins de incidência do ICMS, atribuiu-lhe tratamento monofásico para apuração e cobrança do respectivo imposto. Desta forma, em virtude do seu caráter *sui generis* em relação às outras espécies de mercadorias, o reconhecimento de etapas independentes e autônomas de circulação da energia elétrica sofreu clara mitigação pela Constituição Federal ao estabelecer a concentração da incidência do ICMS na operação final de fornecimento de energia elétrica, conforme artigo 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

Portanto, uma vez demonstrada a impossibilidade de se admitir a incidência do ICMS de forma fragmentada em relação às diversas etapas que compõe a cadeia de distribuição de energia, passaremos agora a analisar de forma mais acurada as diversas alterações que os Decretos 55.421/10 e 55.867/10 introduziram na RMIT do ICMS-Energia Elétrica e as razões pelas quais podem ser considerados ilegais.

---

<sup>11</sup> Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 294.

### 3.3.1.1. Desrespeito ao arquétipo constitucional do ICMS

A Constituição Federal confere a possibilidade para que o legislador nacional possa editar, através de leis complementares e outros veículos normativos, normas que digam respeito aos tributos em geral, no entanto, não há dúvidas de que devem ser respeitados os limites materiais traçados pela Carta Magna. Em outras palavras, o critério material e demais critérios da RMIT devem possuir direta ligação com a materialidade constitucional a que correspondam.

Percebe-se, portanto que, apesar da sigla ICMS abranger uma séria de impostos (diversas possibilidades materiais existentes no texto constitucional), o núcleo da materialidade da hipótese de incidência do imposto gira em torno da palavra “operações”.

O termo “operações”, por sua vez deve ser entendido como atos ou negócios jurídicos aptos a provocar a circulação de mercadorias. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

(...) para que um ato configure operação mercantil e, portanto, seja considerado relevante para fins de incidência do ICMS, imprescindível se faz que seja praticado em um contexto de atividades empresariais; que tenha por finalidade (pelo menos em princípio) o lucro e tenha por objeto uma mercadoria.<sup>12</sup>

Desta feita, não há dúvidas de que o furto, fraude em equipamentos de medição, ligações clandestinas e qualquer outro evento que acarrete na perda de energia, não podem ser considerados operações econômicas legítimas, uma vez que carecem dos elementos que a configurem.

Em outros termos, podemos considerar que, em virtude de exigências constitucionais, o ICMS é um imposto que possui como núcleo central as “operações”, assim entendidas como sinônimo de negócio jurídico mercantil. Sobre o tema, Geraldo Ataliba (ainda sob a égide da antiga Constituição Federal), apontou que:

Nenhuma saída, movimentação, deslocamento, transporte ou manipulação de bens, por qualquer pessoa, a qualquer momento, propiciará a incidência do ICM se nela (operação) não estiver caracterizada a natureza de negócio jurídico, sendo essa a condição essencial, mínima, atômica, na fenomenologia da incidência do ICM.<sup>13</sup>

Ante o exposto, observa-se que a mera circulação da mercadoria não possui nenhuma relevância jurídica para caracterizar a incidência do ICMS o que, por si só, já demonstra a impossibilidade de se considerar legítima as alterações introduzidas pelos Decretos 55.421/10 e 55.867/10, na medida em que a circulação de energia oriunda de furto, fraude, ligações

<sup>12</sup> Roque Antonio Carrazza, **ICMS**, p. 40.

<sup>13</sup> Geraldo Ataliba, **Revista de direito tributário**, p. 109.

clandestinas ou qualquer outro fator alheio à vontade da distribuidora, não pode, sob nenhuma ótica, configurar operações mercantis.

Ademais, é indiscutível que nem a lei complementar, nem a ordinária podem alterar os termos constantes na Constituição, ou seja, como o legislador ordinário não pode alterar a CF é evidente que não havendo operação, assim entendida como negócio jurídico, não há que se falar na incidência do imposto em questão.

### **3.3.1.2. Alteração do critério material do tributo**

Para adentrarmos na análise relativa às alterações do critério material do ICMS-Energia Elétrica introduzidas pelos Decretos Paulistas é preciso ter em mente que o referido critério é o núcleo da hipótese de incidência, na medida em que é composto por um verbo e complemento.

Traçadas tais premissas, cumpre enfatizar que a energia elétrica, após ser inserida no ciclo econômico produtivo, adquire status de mercadoria e, por tal razão, sofre a incidência do ICMS.

A Constituição Federal expressamente estabelece em seu art. 155, § 3º que nas operações com energia elétrica só poderão incidir o ICMS, o imposto sobre a importação e o imposto sobre exportação.

Assim, muito embora o legislador pudesse estabelecer a incidência do imposto em questão sobre a prática de negócios jurídicos relativos à geração, transmissão, distribuição ou consumo de energia, houve por bem optar pela descrição de uma operação jurídica relativa ao consumo de energia elétrica.

Desta feita, podemos destacar que o critério material da hipótese relativa ao ICMS-Energia Elétrica é consumir, através de um negócio jurídico, energia elétrica.

Em suma, tendo em vista que o critério material consiste exatamente na realização de operações relativas ao consumo de energia elétrica, não há dúvidas de que a mera saída de energia objeto de perdas comerciais, não pode, em nenhuma hipótese, ser considerada apta a ensejar a incidência do ICMS, uma vez que a saída não é hipótese de incidência do imposto em questão. Nas palavras de Geraldo Ataliba, “falar-se em saída, ou em operação de ‘saída’, só se justifica em linguagem leiga, totalmente alheia a qualquer consideração jurídica”.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Geraldo Ataliba, *Revista de direito tributário*, p. 115.

Não bastasse a impossibilidade de caracterização da incidência do imposto em questão em virtude da inexistência de operações relativas ao consumo de energia elétrica, as alterações introduzidas pelos Decretos em questão esbarram em outro vício de ilegalidade, na medida em que sendo o ICMS um imposto incidentes sobre operações, assim entendidas como negócios jurídicos, não há como se cogitar a celebração de nenhum negócio jurídico cujo objeto seja inidôneo.

Em outras palavras, a energia elétrica (mercadoria) objeto de desvio, fraude nos equipamentos de medição e ligações clandestinas, não pode, sob nenhuma ótica ser considerada possível da incidência do imposto em questão.

### **3.3.1.3. Alteração do critério temporal**

Em vista das peculiaridades que cercam a cadeia de distribuição de energia, o sistema tributário adotou como elemento temporal da hipótese de incidência do ICMS o consumo, vale dizer, o momento em que a energia, saindo da rede elétrica, é utilizada pelo estabelecimento consumidor.

Destaca-se que, em virtude da impossibilidade de estoque de energia, a mera saída da da rede da distribuidora não pode ser considerada momento apto a caracterizar a ocorrência do critério temporal.

Importante destacar que não há que se falar na ocorrência do fato imponible do ICMS nas etapas anteriores ao consumo da energia elétrica pelo consumidor final. Dito de outro modo, a distribuidora, mesmo na qualidade de substituta tributária não tem a obrigação de pagar ICMS da fornecedora de energia, na medida em que o imposto é devido apenas quando a mercadoria chega regularmente ao consumo final.

Desta forma, fixado o critério temporal do ICMS-Energia Elétrica como o momento do efetivo consumo, assim entendido como o momento em que o interessado a transforma em um bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento), fica evidente que mais uma vez o legislador andou mal ao eleger como critério temporal do tributo a mera saída física da energia da rede da distribuidora (momento em que se evidenciam as perdas comerciais).

#### 3.3.1.4. Alterações da base de cálculo do imposto

Inicialmente insta consignar que a base de cálculo está voltada à mensuração do fato, razão pela qual deve, necessariamente, mensurar (em termos econômicos) alguma propriedade do evento.

Da leitura do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, verifica-se que a base de cálculo do ICMS nas operações de saída de mercadoria corresponde ao valor da operação.

No entanto, importante destacar que o legislador complementar houve por bem estabelecer duas exceções à regra geral relativa à base de cálculo do ICMS-ST, quais sejam: (i) a utilização de preço final a consumidor fixado por órgão público competente e (ii) a utilização de preço final a consumidor sugerido pelo fabricante importador (art. 8º, II, §§ 2º e 3º).

Assim, em virtude das características insitas à energia elétrica, bem como partindo da premissa de que a base de cálculo do ICMS nas operações com energia leva em conta toda a cadeia e, por tal razão, inclui todos os custos desde a produção até o consumo final, não há dúvidas de que a base de cálculo deve ser o valor da energia efetivamente consumida pelo consumidor final.

Tanto é assim que o artigo 34, § 9º, do ADCT, além de atribuir a responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica, que agem por substituição, deixou à margem de qualquer dúvida que o ICMS deve incidir sobre o valor da operação final, abrangendo todas as etapas anteriores ao consumo.

A sistemática constante no ADCT foi reiterada pelo artigo 8º, § 2º e artigo 9º, § 1º, inciso II da Lei Complementar 87/96, os quais respectivamente estabelecem que a base de cálculo é o preço final a consumidor (fixado pelo órgão competente), bem como que as empresas distribuidoras, na qualidade de substitutas, são responsáveis pelo pagamento do imposto, incidente desde a produção até a última operação da cadeia.

Os referidos dispositivos evidenciam que a CF e a Lei Complementar, reconheceram as particularidades inerentes à energia elétrica, dispensaram-lhe tratamento monofásico para a incidência do ICMS, estabelecendo o valor da energia efetivamente consumida pelo consumidor final como a única base de cálculo possível para a cobrança do ICMS sobre tais operações.

Percebe-se, pois, que a base de cálculo somente é identificável no momento em que a empresa distribuidora de energia elétrica realiza a emissão da fatura de energia elétrica contra

o consumidor com o destaque do ICMS e registro do imposto nos correspondentes livros fiscais.

Desta forma, resta claro que é falsa a premissa sobre a qual se assenta a cobrança do ICMS sobre perdas comerciais, uma vez que, por tratar-se de imposto cujo recolhimento fica diferido para etapa seguinte (consumidor final), não há que se falar na “quebra” de do diferimento. Isso se justifica, pois o tratamento monofásico que a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96 conferiram às operações com energia elétrica, para fins de incidência do ICMS, afasta completamente a consideração da existência de etapas isoladas de circulação de mercadorias e, por consequência, a ocorrência de “quebra” do diferimento sobre elas.

Enfim, ao fazer incidir o ICMS sobre o valor da energia correspondente às perdas comerciais tal como se as distribuidoras fossem consumidoras finais de energia que lhe é furtada, fraudada ou dissipada por qualquer outro meio alheio a sua vontade, verifica-se que os Decretos Estaduais 55.421/10 e 55.867/10 utilizaram-se de base de cálculo diversa daquela legalmente prevista para tais operações.

Não há dúvidas, pois, que a base de cálculo utilizada pelos Decretos (valor da aquisição de energia elétrica) não encontra previsão legal e, por tal razão, guarda vício de ilegalidade, na medida em que utiliza valor diverso do preço de venda da energia ao consumidor final, em violação ao artigo 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, bem como aos dispositivos da lei complementar.

Em síntese, tendo em mente que a base de cálculo deve confirmar, infirmar ou afirmar o critério material constante no suposto normativo, fica claro que ao eleger como base de cálculo o preço médio da energia elétrica correspondente à entrada na rede de distribuição, desvinculou-se por completo do critério material do ICMS-Energia Elétrica, o qual consiste na realização de operações relativas ao consumo de energia.

### **3.3.1.5. Afronta às disposições constantes no artigo 3º do código tributário nacional**

O artigo 3º do Código Tributário Nacional tratou de definir o conceito de tributo como prestação pecuniária, compulsória que não pode constituir sanção de ato ilícito. Assim, ao fazer menção á impossibilidade de a exação constituir sanção de ato ilícito, a contrário senso quis consignar que o tributo necessariamente devera surgir de um evento lícito.

Paulo de Barros Carvalho é preciso ao enunciar que “traço sumamente relevante para a compreensão de ‘tributo’ está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária”.<sup>15</sup>

Está aí, bem nítida a proibição para que a lei inclua na hipótese de incidência tributária elemento eivado de ilicitude. Ives Gandra da Silva Martins pontua que “não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita”.<sup>16</sup>

Para adentramos um pouco mais na análise do artigo 3º do CTN de forma a possibilitar o confronto com as alterações introduzidas pelos Decretos nº 55.421/10 e 55.867/10, se faz necessário remontar novamente o conceito de perdas comerciais.

Entende-se por perdas comerciais aquelas decorrentes dos seguintes fatos: (i) desvio de energia elétrica, (ii) fraude nos equipamentos de medição de consumo e (iii) ligações clandestinas, comumente denominadas de “gatos”.

Percebe-se, pois, que o elemento comum a todos os fatos que ensejam a ocorrência de perdas comerciais é exatamente a ilicitude. Em última análise podemos verificar que a saída de energia elétrica decorrente de perdas comerciais possui, em sua origem, relação como atos ilícitos e, portanto, confrontam diretamente com o teor do artigo 3º do CTN.

Tomando por base o teor do art. 3º do CTN, tem-se que o ilícito não pode ser considerado fato jurídico de uma obrigação tributária, razão pela qual a saída de energia elétrica decorrente de perdas comerciais não pode e nem nunca poderá ser considerada materialidade apta a fazer incidir a cobrança do ICMS-Energia Elétrica, pois isto seria o mesmo que admitir a presença de um ato ilícito no antecedente da norma.

---

<sup>15</sup> Paulo de Barros Carvalho, **Curso de direito tributário**, p. 26.

<sup>16</sup> Ives Gandra da Silva Martins, **Comentários ao código tributário nacional**, p. 27.

## CONCLUSÃO

A energia elétrica tornou-se a principal fonte de luz, calor e força utilizada no mundo atual. As atividades do cotidiano estão inexoravelmente atreladas à existência da energia elétrica, ao passo que o desenvolvimento industrial, financeiro e tecnológico alcançado nos dias atuais também estão diretamente a ela relacionados.

Assim, para que seja possível a manutenção, expansão e modernização da rede de distribuição de energia elétrica são necessários investimentos por parte das empresas distribuidoras de energia, a fim de possibilitar um benefício direto para toda a sociedade.

Por outro lado, não há dúvidas de que os tributos constituem uma das principais fontes de recursos financeiros para possibilitar que o Estado execute as suas obrigações constitucionais e atenda às necessidades públicas. No entanto, ao instituir o tributo, o ente legiferante deve estar vinculado aos limites de discricionariedade expressamente descritos no texto constitucional.

Partindo-se destas premissas, buscou-se no curso deste trabalho, analisar as disposições contidas nos Decretos Estaduais nº 55.421/2010 e 55.867/2010 para, posteriormente, adentrar ao estudo dos reflexos das alterações por eles introduzidas.

Para abordagem do tema, foram delineadas as peculiaridades relativas ao mercado de energia elétrica, de forma a conceituar as perdas inerentes à cadeia de distribuição de energia elétrica, as quais serviram de base para a discussão do tema objeto do presente trabalho.

Para o desenvolvimento do estudo, levou-se em conta apenas as perdas comerciais correspondente àquelas decorrentes do (i) desvio de energia elétrica, (ii) fraude nos equipamentos de medição do consumo e (iii) ligações clandestinas.

Inicialmente buscou-se analisar a questão relativa à estrutura do sistema do direito positivo brasileiro, a qual está organizada de forma hierarquizada, ou seja, embora a legislação ordinária possa dispor acerca de algumas matérias, toda e qualquer produção normativa está sujeita a uma relação de fundamentação ou derivação com a norma superior, assim entendida como a Constituição Federal.

A partir desta hierarquia, surgiu-se a necessidade de estudar o papel da lei complementar, ou seja, consideramos que toda a matéria constante no artigo 146 da Constituição Federal, deve ser objeto de lei complementar. Ainda, no que se refere ao ICMS, a Carta Magna tratou de expressamente estipular, no artigo 155, § 2º, inciso XII, as matérias

que necessariamente deveriam ser objeto de lei complementar, dentre as quais inclui-se o estabelecimento da base de cálculo do imposto.

Posteriormente adentrou-se à análise do arquétipo constitucional do ICMS, deixando claro que, apesar da existência de diversas materialidades para o imposto, o núcleo da materialidade da hipótese de incidência do imposto gira em torno da palavra “operações”, assim entendida como sinônimo de negócio jurídico mercantil.

Desta forma, partindo da regra matriz de incidência criada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, passou-se à construção da RMIT do ICMS incidente nas operações relativas à circulação de mercadorias para, posteriormente, afunilar a análise e construir a RMIT do ICMS-Energia Elétrica.

Através do estudo da regra matriz de incidência tributária, chegou-se ao entendimento de que o critério material da hipótese relativa ao ICMS-Energia Elétrica é consumir, por meio de um negócio jurídico, energia elétrica.

Por outro lado, ficou consignado que a ocorrência do critério temporal está atrelada ao efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor final, bem como que o critério espacial é o estado em que o aludido consumo ocorra.

Em virtude das disposições contidas no art. 34, § 9º do ADCT, bem como dos elementos constantes no art. 9º, inciso II da Lei Complementar 87/96 verifica-se que a distribuidora ao realizar o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final, assume a condição de “responsável” pelo recolhimento do tributo. Dito de outro modo, ela “adianta” o ICMS devido pelo verdadeiro sujeito que integra o polo passivo da relação jurídico tributária (consumidor final).

Por outro lado, com base no artigo 8º, § 2º da Lei Complementar 87/96, foi possível identificar a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica como o valor da operação de fornecimento de energia ao consumidor final e, sobre o qual, é aplicada a alíquota do imposto.

Após um breve introito das alterações introduzidas pelos Decretos Estaduais nº 55.421/2010 e 55.867/2010 e a partir da análise conjunta da estrutura da RMIT do ICMS-Energia Elétrica, bem como dos termos constantes nos decretos paulistas, constatou-se a existência de diversas ilegalidades.

A primeira delas é atinente ao desrespeito ao arquétipo constitucional do imposto, o qual deve, necessariamente, deve estar vinculado à existência de “operações”, assim entendidas como negócios jurídicos regulados pelo direito que pressupõe a existência de uma situação de regularidade. Em outras palavras, não há como considerar legítima a incidência de

ICMS sobre o montante de energia que se “perdeu” em virtude de furto, fraude, ligações clandestinas ou qualquer outro ato alheio à vontade da empresa distribuidora.

A segunda ilegalidade está relacionada ao critério material do imposto, assim considerado como o consumo da energia elétrica, através de negócio jurídico, pelo consumidor final. Ou seja, não há como considerar que a ocorrência de perdas comerciais na cadeia de distribuição de energia possa ser considerada como critério material, na medida em que o critério material e demais critérios da RMIT de qualquer tributo deve possuir direta ligação com a materialidade constitucional a que correspondam.

Ainda com base na análise do antecedente da regra matriz de incidência, é possível identificar mais uma ilegalidade, uma vez que o elemento temporal da hipótese de incidência em questão é o efetivo consumo pelo consumidor final. Dito de outro modo, a distribuidora, ainda que na qualidade de substituta tributária, não tem a obrigação de pagar o ICMS da geradora de energia, pois não há que se falar na quebra do diferimento do imposto, bem como tendo em vista que o ICMS-Energia Elétrica é devido apenas quando do efetivo consumo.

Seguindo para o conseqüente da norma, identificou-se que mais uma vez os decretos incorreram em vício de ilegalidade, na medida em que acarretou (por veículo normativo impróprio) clara alteração na base de cálculo do imposto, a qual tradicionalmente é dita como o valor da operação, que no caso da energia é o preço final fixado pelo órgão regulador.

Ainda, as alterações esbarraram ainda no conceito de tributo constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual ao fazer menção à impossibilidade de “constituir sanção de ato ilícito”, a contrário senso quis consignar que o tributo necessariamente deveria advir de um evento lícito, o que, claramente, não é o caso das perdas comerciais.

Ante o exposto, verifica-se que a introdução dos Decretos Estaduais nº 55.421/2010 e 55.867/2010 no ordenamento jurídico, claramente desrespeitou a estrutura hierarquizada do sistema do direito positivo, haja vista que suas disposições afrontam diretamente o texto da Constituição Federal, bem como introduzem diversas alterações na regra matriz de incidência do ICMS-Energia Elétrica, através de espécie normativa imprópria, na medida em que a Carta Magna é expressa ao delimitar as matérias que necessariamente devem ser objeto de lei complementar.

Assim, ao onerar com o ICMS aquilo que em verdade não corresponde ao núcleo da materialidade da hipótese de incidência constitucionalmente prevista, além de caracterizar o enriquecimento ilícito, o estado passou a destinar ao erário público, valores que poderiam ser aplicados à modernização e desenvolvimento da rede de distribuição de energia elétrica, a qual é considerada bem imprescindível para o desenvolvimento da sociedade como um todo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALABARCE, Marcio Roberto. Base de cálculo do ICMS - problemas. In: BERGAMINI, Adolpho; ESTEVES GUIMARÃES, Adriana; MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo (orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP Editora, V. 1, p. 349-388, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Núcleo da definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 25/26, julho/dezembro, 1983.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. Do estudo da inconstitucionalidade no campo específico da lei complementar. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 9, n.37, outubro/dezembro, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. Tese para obtenção do título de livre docente em Direito Tributário. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 1981.

\_\_\_\_\_. **Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2009.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A regra-matriz do direito ao crédito de ICMS**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. **As regras-matrizes de incidência tributária do ICMS-importação e suas aplicações**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2011.