

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE VALOR PAGO A TÍTULO DE DEMANDA
CONTRATADA DE POTÊNCIA:
ESTUDO DE CASO DO TEMA Nº 176 DO STF**

JÚLIA GARCIA FARIAS

Rio de Janeiro

2022

JÚLIA GARCIA FARIAS

**INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE VALOR PAGO A TÍTULO DE DEMANDA
CONTRATADA DE POTÊNCIA:
ESTUDO DE CASO DO TEMA Nº 176 DO STF**

Monografia de final de curso elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do professor Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2022

CIP - Catalogação na Publicação

F224i Farias, Júlia Garcia
Incidência de ICMS Sobre Valor Pago a Título de
Demanda Contratada de Potência: Estudo de Caso do
Tema N° 176 do STF / Júlia Garcia Farias. -- Rio de
Janeiro, 2022.
73 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. ICMS. 2. Potência Elétrica. 3. Energia
Elétrica. 4. Demanda Contratada. I. Maneira,
Eduardo, orient. II. Título.

JÚLIA GARCIA FARIAS

**INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE VALOR PAGO A TÍTULO DE DEMANDA
CONTRATADA DE POTÊNCIA:
ESTUDO DE CASO DO TEMA Nº 176 DO STF**

Monografia de final de curso elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do professor Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

Aos amigos e familiares por todo o carinho, atenção e incentivo.

AGRADECIMENTOS

A conclusão da Faculdade de Direito representa a concretização de muitos sonhos, depois de anos de estudo e persistência, e sou extremamente grata por todos que me ajudaram a concluir essa etapa.

Em primeiro lugar, agradeço à minha mãe, Carmen Lúcia, e ao meu pai, Cláudio Vítor, por todas as abdições feitas para que eu pudesse me desenvolver, principalmente, no campo educacional. Essa jornada começou lá atrás e, foi por cada incentivo que fui capaz de alcançar meus feitos. Aos meus irmãos, Gabriel e Victor, agradeço pelo apoio e pela compreensão, ouvindo sobre os desafios ao longo da Faculdade.

Ao meu orientador, Eduardo Maneira, à Luciana Silveira e ao Guilherme Picinini, agradeço pelo suporte e orientação na construção desse trabalho. À Rosara Maneira, agradeço pela oportunidade de crescimento tanto profissional quanto pessoal. Inclusive, aproveito para fazer um agradecimento a todos os meus superiores diretos durante os estágios que realizei e, em especial, para aqueles nos estágios no ramo do Direito Tributário, quando descobri uma área de grande interesse. Sem eles, esse tema ou essa área jamais teriam sido escolhidos e levados adiante de forma tão gratificante. Obrigada Gabriela Maciel, Thales Maciel, Marcos Maia, Marcia Nunes e Mariana Habib, pelas oportunidades, paciência e ensinamentos diários.

Agradeço ao meu namorado, Raphael, pelo apoio, carinho e incentivo durante a elaboração desse trabalho, lidando com minhas preocupações. Sua crença em mim definitivamente contribuiu para que eu concluísse diversas das minhas metas. À amiga Jessika Medeiros, agradeço pela paciência constante em debater meu trabalho. Suas mensagens e áudios me ajudaram a compreender e reencontrar o presente escrito diversas vezes durante o último ano e meio.

Por fim, agradeço também aos amigos e amigas de curso com quem compartilhei e superei muitos desafios durante os últimos cinco anos. Em especial, Natália Mendes – com quem pude compartilhar a experiência do intercâmbio acadêmico em Portugal –; Natália Soprani, Nathalia Fraifeld e Paula Cammarota. Sua parceria e companhia foram essenciais durante esse período da minha vida. Obrigada.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo central a análise do RE nº 593.824/SC, cuja repercussão geral o tornou *leading case* do Tema nº 176 do Supremo Tribunal Federal - *Inclusão dos valores pagos a título de “demanda contratada” na base de cálculo do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica*. Essa discussão concentra-se no cenário envolvendo os grandes consumidores, que firmam contratos de demanda com as concessionárias de energia elétrica. Nessa perspectiva, o ICMS é um tributo que depende da circulação de mercadoria para sua incidência, enquanto energia elétrica e potência elétrica apresentam-se como grandezas físicas distintas. A partir disso, a incidência sobre um valor que não representa um bem, nem uma circulação, é contraditória à definição do ICMS em si, bem como o poder de tributar ou a competência legislativa. Com a aplicação de doutrina desde o início dos anos 2000, comenta-se a decisão proferida, junto aos demais votos, bem como o julgamento final de Embargos de Declaração opostos. Portanto, busca-se realizar a análise, indicando se a decisão de mérito proferida está de acordo com o Direito, e tecer comentários acerca da sua capacidade de sanar dúvidas acerca do tema no campo jurídico teórico e prático, incluindo uma análise dos termos utilizados.

Palavras-chave: *ICMS; Potência Elétrica; Energia Elétrica, Demanda Contratada.*

ABSTRACT

The current paper has as its main objective the analysis of RE n° 593.824/SC, whose general repercussion has made it the leading case of Theme n° 176 of the Supreme Federal Court – *Inclusion of amounts paid as “contracted demand” in the calculation basis of ICMS over operations involving electrical energy*. This discussion focus on the scenarios involving the large consumers, who firm demand contract with the electric energy concessionaires. In this perspective, ICMS is a tax that depends on the circulation of goods for its incidence, while electrical energy and electrical energy power are presented as different physical quantities. With that in mind, this incidence over an amount that does not represent a good, nor a circulation, is contradictory to the definition of ICMS itself, as well as the Power to Tax and the legislative competence. With the application of doctrine since the beginning of the 2000s, comments are made regarding the decision rendered, along aside the other votes, as well as the final decisions regarding Motions for Clarification. Therefore, the aim is to perform the analysis, indicating whether the decision is in accordance with the Law, and comment on its capacity to remove doubts regarding the theme in the theoretical and practical legal field, including an analysis of terms used.

Keywords: *Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS); Electrical Energy Power; Electrical Energy; Contracted Demand.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO UM: INTRODUÇÃO AOS CONCEITOS DE ENERGIA ELÉTRICA, POTÊNCIA, SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO E ICMS.....	13
1.1. ICMS	14
1.2. Energia Elétrica e Potência Elétrica	17
1.3. Sistema Brasileiro de Compra e Venda de Energia Elétrica	20
1.3.1. Concessionárias de Energia Elétrica	21
1.3.2. Sistema de Contratação com os Consumidores das Concessionárias.....	23
1.4. ICMS e Energia Elétrica	24
CAPÍTULO DOIS: PRINCIPAIS ARGUMENTOS QUANTO À INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA.....	32
2.1. Papel das Concessionárias e Competência Legislativa.....	32
2.2. A Demanda de Potência Como Contrato.....	35
2.3. A Circulação de Mercadoria no ICMS-Energia	37
2.4. Igualdade, Enriquecimento Sem Causa e Capacidade Contributiva dos Consumidores.....	42
CAPÍTULO TRÊS: ANÁLISE DA DECISÃO FINAL DO RE Nº 593.824/SC - TEMA Nº 176 DO STF.....	47
3.1. Votos a Favor da Tese Firmada: Rel. Min. Edson Fachin e Min. Dias Toffoli	47
3.2. Votos Contra a Tese Firmada: Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio.....	56
3.3. Comentários sobre os Acórdãos dos Embargos de Declaração	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

INTRODUÇÃO

A aquisição de energia no setor elétrico brasileiro pressupõe o recolhimento do Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). No âmbito dos contribuintes que atingem ou ultrapassam a tensão de 2,3kV em suas unidades consumidoras (Grupo “A”), interessa analisar o cenário da incidência do imposto mencionado. Nesse grupo, incluem-se grandes empresas, diante da utilização desse insumo em grande escala em sua produção e prestação de serviços, e há a obrigação de um contrato para adquirir essa energia elétrica. Nele, determina-se um valor a ser pago diante de uma potência máxima a qual seu parque industrial pode chegar em um mesmo momento, uma possível demanda, sem prejuízo do pagamento pela energia efetivamente utilizada. (BRASIL, 1968; GANIM, 2018; ROCHA, 2017).

A partir daí, chega-se ao problema a ser abordado no presente trabalho. Isso porque, discute-se, nos casos acima, se a base de cálculo do ICMS deve ser integrada somente pela energia efetivamente utilizada ou também pelo valor pago à título de demanda contratada. Assim, o presente trabalho limita-se a uma análise da recente decisão acerca do tema no RE nº 593.824/SC (Tema nº 176/STF), bem como suas decisões em Embargos de Declaração. Esse recurso possui repercussão geral reconhecida, tendo efeito multiplicador nos tribunais ao longo do país e formulou tese¹ a ser observada (BRASIL, 2009a, 2009b; 2010; 2020a).

Trata-se de tema de relevância nacional, afinal, a energia é insumo consumido em todos os estados do país, de forma que uma alteração na base de cálculo de ICMS quando de seu consumo afetaria contribuintes em todas as regiões. Além disso, a alíquota aplicada sobre essa mercadoria também aumenta em muito a importância da discussão. Afinal, muitas vezes, essa alíquota chega aos 27% (contando fundos estaduais). Em 2022, essa temática ganhou visão judicial maior, com o julgamento do RE nº 714.139/SC (Tema 745 do STF) determinando a essencialidade da energia elétrica e a baixa da alíquota aplicada² (BRASIL, 2022).

¹ “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”

² Como será mencionado adiante, o caso será exposto um pouco mais. Contudo, destaca-se, desde já, que esse julgamento não transitou em julgado até 20.05.2022.

Ao mesmo tempo, trata-se de insumo para as mais diversas empresas no país, logo, repercutindo em diferentes setores da economia, o que inclusive, afeta também os consumidores dos produtos e serviços dessas empresas. Assim, atinge-se, por exemplo, o setor de óleo e gás; o setor automotivo; o setor de telecomunicações, o setor da agricultura, entre outros, já que a necessidade de um contrato de demanda se dá mediante a quantidade de potência (kV) naquele parque tecnológico e não de forma setorial. A partir daí, o custo de vida dos brasileiros também pode ser afetado. Afinal, uma vez que esse valor de ICMS sobre a demanda deixe de integrar o custo daquela atividade, o valor final do produto ou serviço pode ser alterado.

Além disso, é possível pensar na importância jurídica do tema em questão. Trata-se de problemática que repercute na doutrina, para lados diversos, há muitos anos e que vem marcando o Judiciário, inclusive no âmbito superior, sem decisão proferida que tenha sido realmente capaz de sanar divergências no cenário brasileiro. Já houve decisão do STJ, bem como súmula (BRASIL, 2009a, 2009b), contudo, ambas apresentaram termos e trechos controversos, mantendo a discussão aberta. Assim, uma decisão em repercussão geral proferida pelo STF, com seu “efeito multiplicador” (BRASIL, 2010), e alguns anos após as decisões referidas do STJ, poderia vir a pacificar o tema. Portanto, analisar o teor da decisão do STF a fim de saber se esse tribunal superior sanaria a discussão de mérito é importante para compreender o rumo do debate jurídico teórico e prático. Inclusive, entendendo a possibilidade de prospectar decisões uníssonas ou dissonantes no país.

Temos, portanto, relevância nacional; afetando contribuintes em todas as regiões do país; atingindo a economia tanto em âmbito empresarial quanto individual; e voltando-se a diferentes áreas da economia brasileira. Além disso, há importância do estudo de caso para a preservação do Princípio da Segurança Jurídica, com a possibilidade de que se entenda por uma noção que venha a estabelecer um norte de decisões mais isonômicas nos casos similares em tribunais em todo o país. Portanto, é de interesse máximo analisar a decisão final do Tema nº 176 do STF, delimitando os pontos fortes e fracos da decisão e indicar a r. concordância ou não com a tese formulada e os argumentos apresentados.

Para isso, o primeiro capítulo traz a introdução dos principais conceitos envolvidos. No que tange ao ICMS, há a apresentação como tributo cuja competência é dos Estados e o Distrito Federal, conforme a Constituição Federal, sendo regulado também pela Lei Complementar nº 87/96. No mais, cuja cobrança é feita diante do fato gerador que é a circulação da mercadoria,

devendo ocorrer não só física, mas juridicamente, com transferência de propriedade, em meio a um negócio jurídico envolvendo duas ou mais pessoas (CARRAZZA, 2020). Em seguida, diferencia-se as grandezas da potência da energia elétrica, conforme ensinam as doutrinas no campo do Direito de Energia e do Direito Tributário, sendo essencial compreender suas características, em especial, no mundo legal. Apresenta-se a visão da energia como um bem, diferentemente da potência, o que é compartilhado por mais de um autor.

Além disso, apresenta-se um pouco do funcionamento do sistema brasileiro de compra e venda de energia elétrica, primeiramente, de forma mais abrangente, com base tanto na doutrina como mencionado acima, quanto nos materiais disponibilizados pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Em seguida, voltando-se à compra e venda que envolve as concessionárias de energia elétrica e o grupo A dos consumidores, definindo-os como aqueles que ultrapassam a tensão de 2,3kV em suas unidades consumidoras, como adiantado acima.

Nesse momento, trata-se da figura das concessionárias conforme ensina o Direito Administrativo e dessa relação na prestação de serviço elétrico. Com isso, há destaque para o contrato de demanda de potência, que se define como aquele contrato que o grande consumidor, parte desse grupo A, deve realizar com a concessionária para informar o máximo de potência que pode requerer do sistema ao mesmo tempo. Isso é visto tanto a partir da doutrina quanto da legislação cabível.

Por fim, aborda-se a relação do ICMS com a energia elétrica. Nesse momento, parte-se em especial da doutrina do Direito Tributário para compreender a incidência desse tributo sobre o fornecimento de energia elétrica. Pontos particulares dessa mercadoria, como seu momento de entrega e suas etapas anteriores, são abordados, bem como pontos particulares no que tange à repetição de tributo pago nesse caso. No mais, trata-se da seletividade dessa mercadoria, conforme já adiantado acima.

Adiante, o segundo capítulo concentra-se em apresentar os principais debates acerca do tema na doutrina do Direito Tributário desde o início dos anos 2000 até o momento atual. Assim, tratam-se de argumentos relativos ao papel das concessionárias na estrutura brasileira de compra e venda de energia elétrica, lidando com as adaptações necessárias para a entrega de energia aos consumidores do grupo A. Ao mesmo tempo, tratam-se da competência legislativa

e do poder de tributar. Além disso, debate-se a ideia da demanda de potência como um contrato, expondo certa visão sobre a tributação desse contrato.

Em momento seguinte, exploram-se com maior profundidade algumas particularidades da energia elétrica e da potência juntamente a um estudo do fato gerador do ICMS: a circulação de mercadoria. Com isso, analisam-se as possibilidades dessa incidência sobre a potência. A partir daí, abordam-se alguns princípios comumente suscitados ao estudar o tema e comparar os diferentes tipos de consumidores – grupo A e B: igualdade, enriquecimento sem causa e capacidade contributiva. Analisa-se, desde já, a pertinência desse levantamento por parte da doutrina em meio ao contrato de demanda em si.

Em seguida, o terceiro capítulo conta com uma análise dos votos que compõem o acórdão do Tema 176 do STF a partir de todo o conteúdo já exposto. Dessa maneira, retomando conceitos e explicações, com aplicações sobre os trechos do voto que são destacados e sobre os sentidos gerais apresentados, bem como sobre a tese firmada. Destaca-se que isso inclui uma observação quanto ao emprego dos termos relativos ao tema. Com isso em mente, analisam-se primeiramente os votos favoráveis à tese firmada, inclusive, o voto do Ministro Relator; e, em seguida, os votos contrários a essa tese. Num último momento, os Acórdãos de julgamento dos Embargos de Declaração opostos, somente com votos do Min. Relator.

Por fim, há considerações finais acerca dos temas vistos e da análise feita. Com isso, buscando destacar as principais descobertas realizadas no processo de pesquisa, bem como as conclusões a partir da análise dos votos mencionados. Revisa-se o exame da decisão de mérito a fim de determinar se essa decisão está de acordo com o Direito, bem como a possibilidade de aplicação da tese firmada na realidade jurídica.

CAPÍTULO UM: INTRODUÇÃO AOS CONCEITOS DE ENERGIA ELÉTRICA, POTÊNCIA, SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO E ICMS

A energia elétrica é um insumo essencial dos setores econômicos brasileiros, que afeta diariamente a vida da população. Assim, é encaminhada diretamente para suas residências ou vista como parte necessária para viabilizar a chegada de produtos e serviços às residências brasileiras, participando de todos os momentos de sua produção e/ou disponibilização.

Assim, como colocado no que tange aos momentos produtivos, analisando uma influência macro, é possível perceber que o custo dessa energia elétrica afeta o brasileiro não somente mediante seu gasto diário pessoal explícito de energia elétrica, mas também na medida em que os serviços e produtos dos quais usufrui tem seu valor afetado pelo gasto dispensado com a energia elétrica, enquanto um de seus insumos. Logo, contas de energia elétrica elevadas afetam o brasileiro em seus gastos pessoais, nas suas contas residenciais. Contudo, esses brasileiros também são afetados mediante o valor final de um serviço ou produto, que foi composto pelos gastos das empresas, o que inclui gastos com contas de energia elétrica elevadas.

Toda essa dinâmica é inevitável, já que a produção da energia gera um custo para as concessionárias de energia elétrica em si. Custo esse que deve ser repassado ao consumidor – afinal, nesse momento, o brasileiro comum e as empresas figuram como consumidores, embora, como será abordado, estejam, no geral, em grupos distintos quanto ao consumo que realizam. É por esse ponto que começa a se desenhar a questão em debate: a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre os contratos de demanda de potência elétrica realizados pelos grandes consumidores.

Para além dos custos com a produção da energia em si, as concessionárias de energia elétrica repassam também aos seus consumidores os valores pagos à título de ICMS. Por sua vez, quando falamos dos grandes consumidores, houve por muito tempo e ainda persiste essa incidência não somente sobre os valores à título de energia elétrica efetivamente produzida, mas também sobre o valor pago à título de demanda de potência elétrica, conforme contrato firmado. Os grandes consumidores devem realizar contrato com as concessionárias indicando

sua potência máxima a fim de ter o recebimento da energia, diferentemente do que acontece com os demais consumidores, que representam, em linhas gerais, o brasileiro individual.

Com base nessa prévia temática, serão abordados adiante os principais conceitos relacionados ao tema, a fim de dar profundidade aos seus significados. Em ordem, (i) a caracterização do ICMS; (ii) a caracterização da energia elétrica e potência; (iii) o sistema brasileiro de compra e venda de energia elétrica; e (iv) a tributação de ICMS sobre a energia elétrica – o ICMS nessa relação.

1.1. ICMS

Para melhor compreensão do ICMS, de início, é preciso entender que os impostos são espécies de tributos cobrados tanto pelos Municípios quanto pelos Estados, pelo Distrito Federal e pela União. O valor recolhido a título de imposto não tem uma vinculação específica, de forma que o Estado pode dispor dele conforme necessário, dentro do âmbito da legalidade e das obrigações administrativas. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 traz uma delimitação acerca das situações sobre as quais cada ente federativo pode instituí-los (BRASIL, 1988; CARRAZZA, 2020).

Por sua vez, os Estados membro e o Distrito Federal tem sua competência de instituir o ICMS indicada no art. 155, inciso II, da CF/88³. No mais, esse tributo também é regulado pela Lei Complementar nº 87/96, a Lei Kandir, e pelos Regulamentos de ICMS de cada Estado membro e do Distrito Federal, bem como demais normas sobre o assunto. Ele tem como características marcantes o fato de ser não-cumulativo⁴ e poder ou dever ser seletivo⁵ (BRASIL, 1988, 1996).

De plano, devemos nos atentar (i) à obrigação principal, compreendendo os significados de base de cálculo e alíquota; (ii) ao significado de fato gerador; (iii) ao fato gerador desse imposto e (iv) aos sujeitos envolvidos.

³ “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; (...)”

⁴ Conforme colocado por Costa (2018), há a geração de créditos entre as etapas de comercialização, de forma que é possível compensá-los nas etapas seguintes.

⁵ Essa questão será aprofundada adiante, no subcapítulo 1.4.

Primeiramente, deve-se ter em mente que a obrigação principal é aquela de pagamento do valor devido à título de tributo, conforme estabelecimento de base de cálculo e alíquota. Nessa seara, sendo a base de cálculo, “a expressão econômica do fato gerador” (MACHADO, 2020, p. 138) sobre a qual se faz a conta para obter o valor devido e; a alíquota, o percentual⁶ daquele montante que deve ser considerado para obter o valor do tributo. (MACHADO, 2020).

Isso será avaliado considerando a hipótese de incidência – também chamada de fato gerador abstrato –, isto é, a descrição legislativa do conjunto de fatos concretos que podem levar à incidência de um tributo. Essa definição aparece no art. 114, do CTN. Vejamos: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL, 1966). (COSTA, 2018; MACHADO, 2020)

Por sua vez, diante de uma situação da vida real, em que o contribuinte atue praticando determinada ação ou exista determinado estado de coisas conceituados na legislação tributária para ensejar a incidência daquele tributo, está-se diante do fato gerador concreto. É sobre esse fato gerador concreto que será feita a conta mencionada anteriormente, aplicando-se a alíquota determinada para aquela situação sobre a base de cálculo estabelecida. E, nesse ponto, cabe lembrar que é justamente reconhecendo-se o fato gerador concreto que se busca a base de cálculo atrelada, havendo, portanto, uma conexão entre ambos os conceitos. A base de cálculo deve refletir o fato gerador concreto. (DANTAS FILHO, MONTEIRO, 2001; COSTA, 2018; MACHADO, 2020; NÉAS, 2020).

Diante disso, cabe também elucidar o fato gerador abstrato do ICMS, conforme disposto no art. 2^o, da Lei Complementar nº 87/96. Essencialmente, conforme colocado por Carrazza

⁶ Conforme elucidado Machado (2020), nem sempre a alíquota é percentual. Ela também pode ser específica, recaindo igualmente sobre as diferentes unidades. Considera-se a quantidade de unidades e não seu preço.

⁷ “ Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

(2020), o ICMS incide sobre as operações relativas a transporte, a comunicação, e a circulação de mercadorias⁸. (BRASIL, 1996; CARRAZZA, 2020).

Em especial, o presente trabalho se atém à situação das operações relativas à circulação de mercadoria. Essa circulação deve se dar de forma jurídico-comercial, sem que a transferência física por si só configure a incidência. Assim, deve estar presente um negócio jurídico mercantil, como uma compra e venda, em que a mercadoria vá se encaminhando até o consumidor final. Nessa mesma ótica, não há que se falar na incidência de ICMS a partir de uma transferência física entre a mesma pessoa. Mais ainda, a transferência física também é necessária, uma vez que a transferência de bens móveis se dá pela tradição (CARRAZZA, 2020).

Nessa caracterização, cabe elucidar também os sujeitos da obrigação tributária criada. Na obrigação tributária, há a figura do sujeito ativo e do sujeito passivo. Na primeira figura, tem-se aquele que é capaz de exigir o pagamento do tributo nos termos do art. 119, do CTN⁹, podendo ainda delegar a arrecadação, contudo, sendo o responsável por fazer a cobrança judicialmente caso necessário. Na segunda figura, há aquele a quem incube o pagamento do tributo em questão. Nesse caso, há, inclusive, possibilidade de substituição ou responsabilidade, cabendo, por vezes, que haja o repasse do ônus financeiro a terceiro. (BRASIL, 1966; MACHADO, 2020)

Por sua vez, uma situação particular ocorre quanto ao sujeito passivo: a possibilidade de observá-lo de um ponto de vista econômico enquanto contribuinte de fato e contribuinte de direito, a depender da repercussão econômica. Nesse cenário, o contribuinte de fato é aquele que sofre o ônus financeiro do tributo. Inclusive, sendo a quem é repassado o seu valor nos tributos indiretos. Por outro lado, o contribuinte de direito é aquele ao qual a própria legislação tributária atribui o dever de pagamento à Administração, tendo, portanto, relação direta com o

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

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

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

⁸ Excluem-se as situações elencadas na lista anexa da Lei nº 116/2003, que trata do ISS, exceto disposto contrariamente nessa norma.

⁹ “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

fato gerador. Como será visto adiante, é necessário atentar-se a isso nesse cenário em que se encontra a relação entre os consumidores de energia elétrica e as concessionárias públicas de energia elétrica (COSTA, 2018; CARRAZZA, 2020).

Tendo isso em mente, passa-se à análise das grandezas físicas que possuem relação direta com o tema.

1.2. Energia Elétrica e Potência Elétrica

De início, energia e potência não são termos idênticos, embora, às vezes sejam atecnicamente utilizados como tal. Podemos encontrar definições suas no Direito de Energia e Direito Tributário, que tem como base o âmbito da física, e que refletem diretamente na utilização dos termos no âmbito jurídico, em especial, na consideração como bem jurídico.

Um exemplo aplicado ao presente estudo é tratado por Campos (2002) ao definir a energia da seguinte forma: “a energia é a capacidade de realização de trabalho utilizando eletricidade” (CAMPOS, 2002, p. 23). Nesse sentido, a energia pode ser obtida a partir de diversas fontes de eletricidade, dentre elas, tendo a maior presença, no Brasil, a fonte hidráulica, a partir das hidrelétricas. Essa geração perpassa, inicialmente, uma transformação em energia mecânica, seguida da transformação em energia elétrica. Contudo, vale pontuar que todo o processo ocorre de maneira bastante rápida, em segundos, e sem interrupções. Assim, a mercadoria energia elétrica existe tão logo seja solicitada praticamente e não há que se falar em uma possibilidade de retê-la. Tão logo existe, deve ser utilizada ou se perde. (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020).

De forma a consolidar o estudo, a energia elétrica é formada pela multiplicação da potência requerida para sua obtenção e do tempo durante o qual tal requisição é feita.

A potência se diferencia da energia elétrica consumida na medida em que reflete uma intensidade. Como colocado acima, ela é um dos fatores para se calcular a energia elétrica em si. Por sua vez, a potência é medida pelo diferencial de potencial entre terminais de um circuito, observando aquilo que pode ser trocado entre esses terminais, e a intensidade para inserir e fazer correr elétrons naquela corrente. Dessa forma, quanto maior essa intensidade de elétrons,

maior a potência. Por sua vez, o diferencial de potencial também influencia na mesma grandeza, aumentando o valor da potência presente (NÉAS, 2020; ROCHA, 2017).

A figura da potência reflete, no fim de tudo, a capacidade e a necessidade de imprimir certa intensidade em um circuito, de forma que caminha atrelada à energia elétrica; contudo, diferencia-se da mesma. Enquanto a energia elétrica é o bem móvel tutelado legal e constitucionalmente que é adquirido pelo consumidor, a potência é grandeza que indica o trabalho disponível ou necessário para a entrega desse bem (CAMPOS, 2002; NÉAS, 2020)

Com isso, um circuito tem um máximo de potência que pode atingir (“potência disponibilizada”) e um objeto que requeira energia elétrica possui uma quantidade de potência que demanda a fim de funcionar (“potência ativa”), considerando a intensidade daquele circuito. (ANEEL, 2010; NÉAS, 2020)

Para consolidar o estudo, a potência é formada pela multiplicação do diferencial de potencial e da intensidade da corrente.

De forma a relacionar ambas as grandezas, tem-se que uma alta potência pode ser atingida num período curto de tempo, o que faz com que haja um baixo consumo de energia, afinal aquela potência somente foi requerida durante um curto período. Por comparação, numa situação na qual há potência média sendo empregada, contudo, por um longo período de tempo, há, portanto, maior consumo de energia, mediante a requisição de energia elétrica por mais tempo (GANIM, 2018; ROCHA, 2017).

Nessa coalisão, partindo para uma análise jurídica, vale indicar as definições encontradas em meio à Resolução Normativa nº 414/2010 da ANEEL:

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

(...)

XXXI – energia elétrica ativa: aquela que pode ser convertida em outra forma de energia, expressa em quilowatts-hora (kWh); (Redação dada pela REN ANEEL 418, de 23.11.2010)

XXXII – energia elétrica reativa: aquela que circula entre os diversos campos elétricos e magnéticos de um sistema de corrente alternada, sem produzir trabalho, expressa em quilovoltampère-reactivo-hora (kvarh);

(...)

LIX – potência ativa: quantidade de energia elétrica solicitada por unidade de tempo, expressa em quilowatts (kW);

LX – potência disponibilizada: potência que o sistema elétrico da distribuidora deve dispor para atender aos equipamentos elétricos da unidade consumidora, segundo os critérios estabelecidos nesta Resolução e configurada com base nos seguintes parâmetros:

a) unidade consumidora do grupo A: a demanda contratada, expressa em quilowatts (kW); e

b) unidade consumidora do grupo B: a resultante da multiplicação da capacidade nominal de condução de corrente elétrica do dispositivo de proteção geral da unidade consumidora pela tensão nominal, observado o fator específico referente ao número de fases, expressa em quilovolt-ampère (kVA).

(...)

(BRASIL, 2010b)

Essas definições introduzem no mundo jurídico o significado físico observado, integrando-os ao ordenamento jurídico. Contudo, conforme adiantado, a energia elétrica é o bem em si que é comercializado, e tutelado infra e constitucionalmente. A partir dos procedimentos para a sua geração, inclusive, é vista como produto industrializado. Enquanto isso, a potência é um fator para a sua formação, inclusive, como será visto adiante, de essencial consideração para a formação e disponibilização da energia elétrica, contudo, diferente do bem consumido em si¹⁰ (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020)

Por fim, cabe ainda, destrinchar um pouco mais o termo “potência elétrica” para adiantar o significado do termo “demanda contratada”. De acordo com a mesma resolução citada acima, tem-se a seguinte definição: “XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)” (BRASIL, 2010b).

Por sua vez, o entendimento acima se relaciona em muito com o conceito de potência elétrica disponibilizada, e com a explicação supra quanto à potência ser tanto aquela que o circuito de um aparelho necessita quanto aquela que determinado circuito pode oferecer. Assim, a demanda contratada relaciona-se intimamente com a potência disponibilizada que o circuito

¹⁰ Tanto Néas (2020) quanto Campos (2002) indicam a presença de uma tutela do bem energia por meio da Constituição, do Código Penal e do Código Tributário Nacional. O segundo chega a apresentá-la como “coisa simples, material, singular, de características divisível, fungível e consumível” (CAMPOS, p. 24). Em sentido similar, Carrazza (2020) ao mencionar não só o Código Penal, mas também o Código Civil, em seu art. 83, I, e a legislação do IPI que “tem a energia elétrica na conta de produto industrializado, tanto que a contempla expressamente na Posição 2716.00.00 da Tabela do IPI/TIPI, aprovada pelo Decreto 7.660, de 23.12.2011” (CARRAZZA, 2020, p. 189).

elétrico macro da concessionária de energia elétrica está obrigada a oferecer ao consumidor, caso necessário.

Em seguida, passa-se, portanto, a abordar esses conceitos juntamente ao sistema de compra de energia elétrica a partir das concessionárias.

1.3. Sistema Brasileiro de Compra e Venda de Energia Elétrica

O sistema elétrico brasileiro é formado de maneira unificada, com uma interligação em todo o país no que tange a usinas de geração, linhas de transmissão e redes de distribuição. Diante da instantaneidade do consumo de energia elétrica, há energia sendo inserida no sistema por várias fontes, bem como consumida imediatamente pelos solicitantes. Campos (2002) chega a comparar esse sistema a um “sistema de caixa único” (CAMPOS, 2002, p. 24). (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; GANIM, 2018).

Contudo, aponta-se que o sistema de compra e venda de energia elétrica no Brasil inclui a possibilidade de aquisição tanto a partir das concessionárias como será abordado em seguida, quanto por negociação livre. Nesse cenário, a CCEE – Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – aparece como um agente comum, regulando os contratos realizados seja no Ambiente de Contratação Livre (ACL), seja no Ambiente de Contratação Regulada (ACR). Inicialmente, foi conhecida pela sigla MAE – Mercado Atacadista de Energia Elétrica –, contudo, mediante as alterações nos anos seguintes, houve a indicação de criação da CCEE pela Lei nº 10.848/2004 (BRASIL, 2004; CAMPOS, 2002; GANIM, 2008; 2018; CARRAZZA, 2020; CCEE, 2021a).

Enquanto no Ambiente de Contratação Livre (ACL), há grande autonomia para o firmamento dos contratos, que, embora continuem a precisar ser registrados na CCEE para fins de controle, podem ser firmados mediante negociação direta entre as partes, conforme o preço que lhes for conveniente; a compra e venda no Ambiente de Contratação Regulada (ACR) funciona de outra forma. Nesse segundo ambiente, leilões são promovidos pela CCEE de forma que a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) estabeleça o preço da energia. Por fim, podemos mencionar ainda a figura do Mercado de Curto Prazo, onde se apura o excedente de energia adquirido seja no ACL, seja no ACR, conforme os contratos registrados. Nesse espaço, a compra e venda se dá por contratação multilateral. (GANIM, 2018; CCEE, 2021a, 2021b, 2021c).

Os agentes presentes no cenário brasileiro elétrico são (i) os responsáveis pela geração; (ii) pela comercialização e (iii) pela distribuição. A sua atuação é dividida entre os mencionados ACR e ACL, de forma, por exemplo, que os geradores podem atuar em ambos os ambientes; contudo, os demais apresentam restrições de atuação a depender de quem sejam os compradores. Nesse cenário, o consumidor final pode adquirir sua energia dos comercializadores ou dos distribuidores. Contudo, o que mais interessa ao presente trabalho é a figura dos distribuidores, que por atuarem obrigatoriamente no ACR estão sujeitos às regras e preços estabelecidos pela ANEEL em seus contratos¹¹ (CCEE, 2021a, 2021c).

1.3.1. Concessionárias de Energia Elétrica

Mais uma vez, considerando a fonte hidráulica como a principal fonte de energia elétrica, tem-se a participação da União nesse sistema, haja vista que é a possuidora dos potenciais de energia hidráulica, conforme art. 20, VIII, da CF/88¹². Por sua vez, contudo, o trabalho de entrega de energia elétrica é, no que tange aos consumidores cativos, estritamente realizado pelas distribuidoras¹³, isto é, pelas concessionárias de energia elétrica que se encontram em cada Estado, conforme contrato de concessão (BRASIL, 1998; CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020).

Conforme definição encontrada em meio ao Direito Administrativo, o contrato de concessão é firmado a partir da realização de licitações, de forma que a empresa escolhida fica responsável pela entrega à sociedade de um serviço público essencial, isto é, pela execução, enquanto a titularidade daquele serviço continua a ser do Estado (DI PIETRO, 2017). A execução será feita em nome próprio e de forma que a empresa arque com os custos, retendo

¹¹ Quando sua atuação ocorre no “mercado livre”, isso se dá no que tange as tarifas para utilização da estrutura de envio da energia, como os fios, logo, sem ser responsável pelo comércio da energia em si (CARRAZZA, 2020). Nesse sentido, “(...) as distribuidoras, nessa última hipótese, limitam-se a realizar atividades-meio, necessárias à prestação dos serviços de fornecimento de energia elétrica pelos agentes de comercialização (ou de geração) aos consumidores livres.” (CARRAZZA, 2020, p. 196).

¹² Art. 20. São bens da União: (...)

VIII - os potenciais de energia hidráulica; (...)

¹³ Conforme disposto, Ganim (2008) apresenta a noção de que os consumidores cativos somente podem adquirir energia a partir das distribuidoras. No mesmo sentido, está Carrazza (2020) ao tratar da incidência de ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica. Assim, ele indica que “(...) atualmente, as distribuidoras atendem ao “mercado cativo” (pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente seus fornecedores de energia elétrica e ao “mercado livre” (grandes consumidores aos quais a legislação faculta escolherem seus fornecedores, valendo-se de critérios empresariais).” (CARRAZZA, 2020, p. 195).

para si as tarifas – estabelecidas contratualmente – que forem pagas pelos indivíduos, contudo, também, contando com formas de o Estado equalizar gastos muito grandes, caso ocorram. Assim, essa contratação também é interessante para as empresas privadas (BRASIL, 1995; CAMPOS, 2002; ANEEL, 2010; DI PIETRO, 2017).

A distribuidora atua com responsabilidade objetiva e deve manter o fornecimento daquele serviço justamente por ser essencial, razão pela qual há decisões na jurisprudência, por exemplo, determinando a retomada dos serviços de luz, mesmo em havendo atraso no pagamento de contas, conforme vem discutindo tanto doutrina quanto jurisprudência. Inclusive, Campos (2002) apresenta uma noção de mínimo necessário a partir da Constituição, o que vinte anos após a escrita de seu livro poderia levar a que se discutisse a possibilidade de inclusão de gastos para alimentação energética de celulares e computadores nesse conceito, em especial, tendo em vista o momento pandêmico iniciado em 2020. Afinal, o uso e dependência desses equipamentos, num momento de distanciamento, aumenta. (BRASIL, 1995; CAMPOS, 2002; ANEEL, 2010; DI PIETRO, 2017).

Por fim, cabe indicar a presença de uma lista de deveres aos quais essas concessionárias devem atender ao prestar seus serviços, conforme estabelece o art. 6º, caput e seus parágrafos, da Lei nº 8.987/1995. Vejamos:

Art. 6º Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato.

§ 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

§ 2º A atualidade compreende a modernidade das técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como a melhoria e expansão do serviço.

§ 3º Não se caracteriza como descontinuidade do serviço a sua interrupção em situação de emergência ou após prévio aviso, quando:

I - motivada por razões de ordem técnica ou de segurança das instalações;

e,
II - por inadimplemento do usuário, considerado o interesse da coletividade.

§ 4º A interrupção do serviço na hipótese prevista no inciso II do § 3º deste artigo não poderá iniciar-se na sexta-feira, no sábado ou no domingo, nem em feriado ou no dia anterior a feriado.

(BRASIL, 1995)

1.3.2. Sistema de Contratação com os Consumidores das Concessionárias

Com isso, uma vez firmado o contrato dessas concessionárias com o Estado, essas concessionárias firmam contratos com os consumidores. Eles são subdivididos entre aqueles que não atingem a tensão de 2,3kV em suas unidades consumidoras, o chamado “Grupo B”, onde está a grande maioria dos brasileiros; e aqueles que atingem ou ultrapassam a tensão de 2,3kV em suas unidades consumidoras, o chamado “Grupo A”. Ambos os grupos se aproximam na medida em que dependem daquela concessionária para obter a energia elétrica da qual necessitam, logo, nenhum deles está em posição de negociar, excetuando-se aqui a possibilidade de compra pelo Ambiente de Contratação Livre¹⁴. (BRASIL, 1968; CAMPOS, 2002; GANIM, 2018; ROCHA, 2017).

No caso do “Grupo B”, a contratação é relativamente simples, mediante o contato entre o indivíduo e a concessionária, com o preenchimento de formulários prontos e solicitação de ativação e/ou instalação do serviço. Não há espaço para muita personalização, por meio de contrato de adesão então firmado. Por sua vez, no que tange ao “Grupo A”, que é do nosso maior interesse, há o chamado “contrato de demanda de potência elétrica”. Isto é, o grande consumidor deve informar no momento da contratação do serviço qual a potência máxima à qual seu campo industrial pode chegar de forma que haja uma adaptação daquela concessionária para viabilizar a oferta do serviço. (BRASIL, 1968; 2010b; CAMPOS, 2002; GANIM, 2008; 2018; ROCHA, 2017).

Utilizando os conceitos observados antes, fala-se, nesse caso, de qual será a potência disponibilizada necessária dentro do cenário de maior utilização possível. Assim, como colocado por Ganim (2018), busca-se evitar que esse consumidor em especial tenha qualquer problema no recebimento da energia solicitada.

Por definição da Resolução nº 414/2010 da ANEEL, a demanda contratada é: “XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência

¹⁴ Esse tipo de aquisição só é possível para os consumidores livres ou especiais e não para os chamados consumidores cativos, como ficou conhecido na doutrina. Ademais, existe também a figura dos consumidores potencialmente livres, que, apesar de atingirem os requisitos para a aquisição no ACL, conforme a Lei nº 9.074/1995, optam por não integrá-lo. (BRASIL, 1995; 2010b; GANIM, 2008)

fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);” (BRASIL, 2010b).

Nesse sentido, resta claro que os dois grupos de consumidores estão sujeitos a diferentes condições de contratação. No “Grupo B”, após a contratação dos serviços, há o recebimento via e-mail ou correio da fatura com o boleto bancário a ser pago. Nesse caso, não há discriminação de valor a ser pago entre a energia efetivamente utilizada, o custo para transmissão e a potência que teve de ser disponibilizada. Há uma tarifa única. Por sua vez, no “Grupo A”, há a presença da chamada “tarifa binômia”, em que se discrimina o valor pago à título da energia que foi efetivamente utilizada e o valor pago à título da demanda de potência contratada, da potência disponibilizada, o que também é recebido em uma fatura pelo consumidor. Isso está de acordo com o art. 54¹⁵, da Resolução ANEEL nº 414/2010. (BRASIL, 2010b; GANIM, 2018).

Em ambos os casos, há incidência de tributação sobre o valor da fatura, destacando-se o ICMS. No primeiro caso, do “Grupo B”, não há tanto campo para debate, visto que a tarifa é única, sem a possibilidade de discriminação entre energia utilizada e potência demandada. Contudo, no segundo caso, do “Grupo A”, há uma nítida discriminação, inclusive, a qual o consumidor tem acesso mensalmente, sabendo exatamente o que está pagando por cada parte – energia ou demanda. Com isso, há discussão acerca da incidência do ICMS sobre a parte da demanda de potência; cabendo, após já ter ocorrido reflexão sobre seu fato gerador e suas características, encaminhar-se à compreensão da relação do ICMS com os conceitos observados até aqui.

1.4. ICMS e Energia Elétrica

No que tange à incidência de ICMS sobre a energia elétrica especificamente, é primordial compreender (i) o fato gerador, (ii) a base de cálculo, (iii) a alíquota incidente e (iv) os sujeitos envolvidos, bem como ações possíveis relacionadas ao tema.

¹⁵ “Art. 54. A modalidade tarifária convencional é aplicada sem distinção horária, considerando-se o seguinte:

I – para o grupo A, na forma binômia e constituída por:

a) tarifa única para a demanda de potência (R\$/kW); e

b) tarifa única para o consumo de energia (R\$/MWh).

II – para o grupo B, na forma monômia, com tarifa única aplicável ao consumo de energia (R\$/MWh).”

Primeiramente, deve-se saber que o fato gerador do ICMS nessa situação se dá no caso de consumo de energia elétrica, caracterizado pela operação econômica e pela transferência de titularidade da energia, havendo sua entrega física. Tratam-se de condições cumulativas para que haja a incidência do ICMS, em razão das características da energia elétrica. (CARRAZZA, 2020).

Nesse sentido, há de se pensar quando ocorre esse dito consumo, em especial, considerando o que visualizamos até aqui acerca do Sistema Elétrico Brasileiro. Considerando a produção, vejamos o que dispõe Carrazza (2020):

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

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.

Pelo contrário, sua produção e seu consumo ocorrem concomitantemente, vale dizer, não há intervalo temporal entre eles.

Em resumo: a energia elétrica, porque insuscetível de armazenamento, só é gerada e circula quando se dá seu consumo.
(CARRAZZA, 2020, p. 190)

Assim, conforme colocado por Carrazza (2020), o fato gerador se dá com a passagem da energia para o consumidor, que irá utilizá-la. Afinal, nessa passagem, já ocorre geração e distribuição. Como pontuado anteriormente, não há possibilidade de armazenamento de energia, pois tão logo produzida, será consumida.

Nessa temática, vejamos o que dispõe Rocha (2017) ao indicar inclusive o art. 14¹⁶, da Resolução nº 414/2010 da ANEEL, tendo a ultrapassagem do ponto de entrega como um marco a ser observado para que se considere distribuída a energia:

Note-se que o fato gerador do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica é idêntico aos demais casos de circulação de mercadoria. No caso da energia elétrica, será considerada havida troca de titularidade quando a energia ultrapassar o ponto de entregar, definido pelo art. 14 da Resolução 414 da ANEEL como a conexão entre o sistema elétrico da distribuidora com a

¹⁶ “Art. 14. O ponto de entrega é a conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora, exceto quando: (...)”

unidade consumidora. Dessa forma, somente haverá transmissão da titularidade e, conseqüentemente, o fato imponible, quando a energia elétrica ultrapassar o ponto de entrega.
(ROCHA, 2017, p. 8)

Quanto à base de cálculo, inicialmente, cabe esclarecer somente a importância de serem observados os artigos da Lei Complementar nº 87/96, como o art. 12, inciso I¹⁷ e o art. 13, inciso I¹⁸, que combinados, apontam a base de cálculo nessa situação como sendo o valor da operação¹⁹. No mesmo sentido, encontra-se o art. 34, § 9º, das ADCT²⁰. (BRASIL, 1988, 1996; GANIM, 2018).

Nessa mesma ótica, Carrazza (2020) argumenta ao mencionar também a legislação tributária estadual e relacionar a base de cálculo ao fato gerador mencionado anteriormente. Vejamos:

Descendo a detalhes: a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, conforme, aliás, dispõe a legislação ordinária de todos os Estados-membros e do Distrito Federal (v.g., o art. 24 da Lei paulista 6.374/1979). A própria Lei Complementar 87/1996 está afinada neste diapasão (art. 13, I).
(CARRAZZA, 2020, p. 199)

No mais, deve-se ter em mente que cada Estado membro determina uma alíquota a ser aplicada, respeitando os acordos nacionais acerca do tema. Nesse sentido, não é difícil localizar Estados membro em que haja altíssima alíquota sobre esse serviço de fornecimento de energia

¹⁷ “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;(...)”

¹⁸ “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; (...)”

¹⁹ Nesse ponto, deixa-se a discussão mais extensa acerca da base de cálculo para o segundo capítulo, em razão de concentrar a base da discussão do Tema nº 176 do STF.

²⁰ “ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (...)”

elétrica²¹. Inclusive, Lima Neto e Pereira Netto (2016) fazem análise apontando a elevada alíquota no Estado de Alagoas, chegando ao total de 27%, uma vez somado 2% referentes ao Fundo do Combate à Pobreza à alíquota de 25% prevista na legislação tributária estadual.

Nesse sentido, é importante abordar o Princípio da Seletividade atrelado ao ICMS, sendo previsto no art. 155, § 2º, inciso III²², da CF/88. De forma inicial, há na doutrina indicativo de que, segundo ele, por determinada mercadoria ser mais essencial à população, teria alíquotas reduzidas de ICMS, de forma a facilitar o seu consumo, numa proporcionalidade inversa. Inclusive, essa é a lógica por trás, por exemplo, dos produtos incluídos na cesta básica que podem possuir redução na alíquota de ICMS, conforme autorizado pelo Convênio ICMS nº 128/1998²³. (BRASIL, 1988; 1994; PEREIRA NETTO, LIMA NETO, 2016; MACHADO, 2020).

Por outro lado, é possível aprofundar esse entendimento, conforme colocado por Costa (2018), que apresenta a visão não de que é possível essa seletividade, mas sim de que seria obrigatória, como um poder-dever. Ao mesmo tempo, expande a significação do princípio para serem observados três tipos de mercadorias, havendo não sempre a proporcionalidade inversa acima mencionada, comumente relacionada ao princípio em questão. Assim, é possível verificar também ambientes moderados e a figura das mercadorias supérfluas, às quais ensejaria alíquotas mais elevadas. A listagem dessas mercadorias tem sido definida por cada Estado membro em sua legislação tributária estadual (COSTA, 2018; PEREIRA NETTO, LIMA NETO, 2016).

A partir disso, tem-se que nas operações relativas à energia elétrica, existem diversas críticas à alíquota adotada, diante do fato de ser um produto muito essencial na vida atual,

²¹ Para mais informações, verificação dos dados das alíquotas de diversas mercadorias no site Tax Group (FONSECA, 2021), na exposição de Tabelas de ICMS referentes ao ano de 2021, por Estado membro. Em vários deles, é possível localizar a energia elétrica, indicando-se, inclusive, porcentagem adicional direcionada a fundo. Por exemplo, no Rio de Janeiro, o valor efetivo da alíquota real chega a 32% no caso de “Energia elétrica: consumo acima de 450 quilowatts/hora mensais”. Isso encontra embasamento no art. 14, inciso VI, alínea “c”, da Lei nº 2657/1996 c/c art. 2º, inciso II, da Lei nº 4.056/2002.

²² “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;(…)

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

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

²³ “Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.(…)”

contudo, com a alíquota altíssima mencionada acima. Nesse sentido, de plano, Machado (2008; 2020) visualiza violação ao Princípio da Seletividade nesse caso; enquanto, mesmo Lima Neto e Pereira Netto (2016), que compreendem a divisão mais extensa de mercadorias mencionada acima, continuam a discordar dessas alíquotas elevadas. Eles entendem que a energia é tida como mercadoria supérflua em Alagoas, pela legislação do Estado²⁴, contudo, sob sua perspectiva, percebem mais argumentos contrários do que a favor disso. Na realidade, visualizam essencialidade prática da energia elétrica; como se trata de um serviço público; e a incoerência em esse valor poder ser afetado de forma tão discricionária enquanto se encontra na Constituição, dentre outras argumentações.

Nessa ótica, cabe destacar que, a despeito do que Costa (2018) traz com as possibilidades de ambientes moderados e mercadorias supérfluas e essa definição ocorrendo pelos estados, em decisão recente no RE nº 714.139/SC, o STF (Tema nº 745) estabeleceu que as operações relativas à energia elétrica são essenciais, sendo inconstitucional o patamar que vem sendo adotado por muitos estados, em 25%. Logo, a alíquota, considerando a essencialidade da energia elétrica, deverá ser mais baixa, isto é, naquele caso em questão, de 17%, alíquota geral do estado de Santa Catarina. Conforme modulação dos efeitos, esse entendimento terá validade a contar do exercício financeiro de 2024, excetuados os casos de ações judiciais²⁵. (BRASIL, 2022).

No mais, é importante compreender os sujeitos passivos envolvidos nesse caso, haja vista que o pagamento do tributo à Administração foi incumbido às concessionárias de energia

²⁴ Embora Lima Neto e Pereira Netto (2016) escrevam somente acerca de Alagoas, como elucidado anteriormente, a aplicação da alíquota elevada, de 25%, pode ser observada em outros Estados membro.

²⁵ É interessante pontuar como o conceito de essencialidade depende da realidade. Trata-se de um conceito que se adequa ao contexto. É nesse sentido que expõe Machado (2008): “Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós” (MACHADO, 2008, p. 51). A partir disso, é possível refletir acerca da importância da energia elétrica no mundo atual, em especial, com a evolução da Internet e do mundo virtual, bem como com a sua necessidade maior durante o momento pandêmico.

elétrica, conforme o art. 34, § 9º²⁶, do ADCT c/c art. 9º, § 1º, inciso II²⁷, da Lei Complementar nº 87/96. A partir daí, algumas posições surgem na doutrina: i) primeiramente, conforme Rocha (2017), de que elas seriam os contribuintes de direito, enquanto os contribuintes de fato são os consumidores finais, aqueles que recebem em suas residências ou negócios a energia elétrica adquirida; e ii) secundamente, conforme Carrazza (2020), de que, os consumidores finais continuariam a ser os contribuintes tanto de direito quanto de fato, contudo, havendo antecipação do tributo pelas concessionárias diante de uma responsabilidade (BRASIL, 1988, 1996).

Essa apresentação de sujeitos é especialmente importante diante do art. 166, do CTN. Vejamos em sua íntegra: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Esse artigo é importante, uma vez que estabelece caber, em tese, somente ao contribuinte de direito a possibilidade de ajuizar ações de repetição de indébito, contudo, devendo haver comprovação de autorização do contribuinte de fato, o consumidor final, e de que não houve sua repercussão econômica para esse consumidor final. Assim, a princípio, o contribuinte de fato não poderia pleitear a restituição (ROCHA, 2017).

Contudo, conforme Rocha (2017), o contribuinte de fato poderia ajuizar essas ações diretamente no caso particular do consumidor de energia elétrica das concessionárias

²⁶ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (...)

²⁷ “Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...)

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

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

distribuidoras dessa mercadoria. Isso, porque o contribuinte de direito, ou seja, as concessionárias públicas de energia elétrica, que possuem a relação com o ente público legítimo para a cobrança do débito tributário, não teriam estímulo para tanto enquanto únicas prestadoras desse serviço mediante concessão onde atuam. Afinal, o contribuinte não teria a quem recorrer para adquirir esse serviço senão a elas²⁸. Nesse sentido, vejamos em suas palavras (2017):

A situação do contribuinte de fato de imposto incidente sobre fornecimento de serviço de energia elétrica é diferente, pois só há a possibilidade de celebração de contrato com empresas concessionárias de serviço público, em virtude do monopólio estatal do fornecimento de energia elétrica. Assim, o contribuinte de direito é sociedade que depende de sua relação com o Estado para exercer sua atividade, e o faz sem que haja concorrência. Dessa forma, o fornecedor de energia elétrica não possui qualquer incentivo para buscar a repetição dos tributos indevidamente cobrados, pois o consumidor não possui outra opção para o fornecimento de energia elétrica.

Constatando essa situação, a Primeira Seção do STJ decidiu, ao julgar o Recurso Especial 1.299.303/SC27, que o contribuinte de fato de tributo indireto incidente sobre fornecimento de energia elétrica possui legitimidade ad causam para propor repetição de indébito tributário: (ROCHA, 2017, p. 12)

A partir desse argumento, os consumidores finais, embora considerados contribuintes de fato, poderiam buscar por si a restituição dos valores pagos.

Por outro lado, posicionamento que leva à mesma conclusão, contudo, por outra análise teórica é o de Carrazza (2020) ao encarar que o consumidor final seria tanto contribuinte de fato quanto contribuinte de direito nessa particular situação. Isso, porque ele entende que a concessionária atuaria como responsável, sem que se alterasse o sujeito passivo da relação, que ainda seria o consumidor final da energia. Dessa maneira, haveria mero adiantamento do tributo e não o posicionamento da concessionária em si como tendo a real relação com o fato gerador. Nesse sentido, vejamos Carrazza (2020):

IV – A distribuidora, ao colocar contratualmente a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de “responsável” pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando: ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte

²⁸ Esse posicionamento é interessante, embora devamos ter em mente que essa lógica de monopólio se aplica de maneira adequada somente aos consumidores cativos, aqueles que não podem adquirir energia no Ambiente de Contratação Livre, estando restritos às concessionárias de energia elétrica. Contudo, no que tange aos grandes consumidores, que tem a opção ou não de fazer essa aquisição, esse argumento pode ser criticado, afinal, não há, em si, monopólio, embora, seja possível sustentar que é mais prático ou que há demais vantagens que fazem com o que os grandes consumidores optem pela aquisição de distribuidoras em vez de fazê-lo no ACL.

do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o polo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).

Reforçando argumentos já exibidos, a distribuidora “adianta” o ICMS devido – agora, sim – pelo verdadeiro sujeito passivo: o consumidor final. É, em linguagem mais técnica, responsável tributária, na exata acepção do art. 121, parágrafo único, II, do CTN.
(CARRAZZA, 2020, p. 193)

Por fim, cabe mencionar que se estabelece como sujeito ativo a figura da Fazenda Pública Estadual ou do Distrito Federal, haja vista a competência dos Estados e do Distrito Federal para cobrar esse tributo (BRASL, 1988).

Sendo assim, foram observadas as relações básicas entre o ICMS e a Energia Elétrica, de forma a que haja a extensão da análise quanto à formação da base de cálculo no próximo capítulo.

CAPÍTULO DOIS: PRINCIPAIS ARGUMENTOS QUANTO À INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA

A discussão em tela concentra-se na formação da base de cálculo do ICMS quando há distribuição de energia elétrica pelas concessionárias públicas de energia elétrica aos grandes consumidores, isto é, os consumidores do grupo A. Isso se dá na medida em que parte da doutrina entende pela inclusão dos valores pagos à título de contrato de demanda nessa base de cálculo; enquanto outra parte entende pela não-inclusão.

Nesse sentido, a seguir serão abordados alguns dos argumentos mais encontrados na doutrina, sendo observada a seguinte divisão: 1) argumentos relativos ao papel das concessionárias na estrutura brasileira de compra e venda de energia elétrica e competência legislativa; 2) argumentos relativos à visão da demanda de potência como contrato; 3) argumentos relativos à ocorrência da circulação de mercadoria no ICMS-Energia; e 4) argumentos relativos à igualdade, ao enriquecimento sem causa e à capacidade contributiva dos consumidores.

2.1. Papel das Concessionárias e Competência Legislativa

Como disposto no capítulo anterior, o sistema de entrega de energia elétrica pelas concessionárias no Brasil requer que o consumidor parte do grupo A indique o quanto de potência o seu parque industrial pode requerer num momento máximo, isto é, caso haja utilização total. É diante disso que parte da doutrina argumenta que, havendo toda a adaptação necessária, com fios e equipamentos de transmissão, para que a energia seja efetivamente entregue e de forma segura, está-se diante de um valor pago pelo uso do sistema de distribuição. (GANIM, 2018).

Mais ainda, com base no art. 14²⁹, do Decreto 62.724/1968, entende-se que os custos referidos são incluídos tanto no valor da energia efetivamente utilizada quanto no valor da demanda de potência. Nesse cenário, portanto, os consumidores do grupo B arcam com esse valor de forma automática, incidindo sobre ele o ICMS diante da tarifa monômnia, enquanto os

²⁹ “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.”

consumidores do grupo A tem esse valor incluídos nas duas faixas da tarifa binômia. (BRASIL, 1968; GANIM, 2018).

Finalmente, observa-se o art. 12³⁰, do Decreto 62.724/1968 ao determinar a inclusão na base de cálculo do maior valor entre a potência contratada e a utilizada; e o art. 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96³¹, ao determinar o valor da operação como base de cálculo do ICMS. Portanto, na conclusão de Ganim (2018), sendo essa situação que levaria à possível inclusão da potência contratada. (BRASIL, 1968, 1996).

Contudo, em especial, transparece nessa argumentação e mais é sinalizada a colocação de uma obrigação e necessidade de atuação da concessionária no que tange às alterações e adaptações mencionadas para viabilizar essa potência. Vejamos, nesse sentido, Ganim (2018):

Lembrando que a demanda de potência contratada refere-se principalmente aos encargos de depreciação e remuneração dos investimentos que a concessionária de distribuição é “obrigada” a realizar para atender à uma necessidade de potência “declarada” e solicitada pelo consumidor. (GANIM, 2018, p. 111)

Portanto, nesse caso, entende-se pela integração desses valores pagos a título de demanda de potência ao valor da operação, o que justifica nessa visão essa base de cálculo, com base nos artigos mencionados acima.

Em sentido diverso, Néas (2020) trata da competência legislativa disposta na Constituição Federal de 1988 para abordar o valor da operação do ICMS, no que tange à União. Em sua visão, é preciso considerar o art. 22, IV, da CR/88³² (BRASIL, 1988), que determina a competência da União para legislar acerca da energia elétrica. Nessa ótica, conforme ele indica, os artigos da Lei Complementar nº 87/96 – lei Federal – que trazem o tema, como é o caso do art. 13, I, par. 1º, II, a e b³³, tratam da incidência sobre o valor da operação de circulação de

³⁰ “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 quinze minutos durante o período de faturamento; ou
II - a demanda contratada, observado o disposto no art. 18 deste Decreto e no art. 3º do Decreto nº 86.463, de 13 de outubro de 1981. (...)”

³¹ “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. (...)”

³² Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...)

IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;”

³³ “Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

mercadoria apontando para o valor da mercadoria em si que circula e não de todos os demais valores envolvidos naquela operação. Inclusive, a separação da tarifa seria fundamento para que não houvesse a incidência (BRASIL, 1996; NÉAS, 2020).

Assim, em sua visão, esses artigos somente tratam da energia elétrica em si, mercadoria que circula, e as normas estaduais que determinam a incidência de ICMS sobre a demanda de potência extrapolam a competência legislativa definida constitucionalmente, interferindo em competência da União ao pretender a incidência sobre os valores que seriam separados na fatura. (NÉAS, 2020). Nas palavras de Néas (2020):

Assim, toda e qualquer norma dos Estados e do Distrito Federal que determine a inclusão da demanda de potência na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica, afronta o artigo 22, IV, da Constituição Federal, pois reúne aquilo que justificadamente a legislação federal determinou fosse destacada nas faturas em apartado. (NÉAS, 2020, p. 119-120)

Mais ainda, ao observar o art. 13, inciso II, “a” e “b”, da Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996), o autor se posiciona contrário à inclusão de demais valores no chamado “valor da operação”, já que qualquer valor a ser base de cálculo do ICMS deve ter relação com seu fato gerador. Na sua visão, o valor de demanda contratada não tem relação direta com o fato gerador. Inclusive, pois já existe um valor de potência (ativa), que caminha junto à energia elétrica efetivamente consumida e que é, portanto, incluído no valor do ICMS a ser pago (NÉAS, 2020).

É nesse sentido que o autor aprofunda os conceitos de potência até aqui já explicitados. Conforme demonstra, a potência pode ser, em termos físicos, ativa ou reativa. Assim, quanto àquela a ser disponibilizada quando se fala em demanda contratada, fala-se, na verdade, em somatório da potência reativa e da potência ativa necessárias para a disponibilização de energia

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X 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.

(...)”

na rede; enquanto aquela atrelada à entrega efetiva de energia elétrica é a potência ativa. Com isso, sempre que houver cobrança de energia elétrica, já há cobrança também de potência ativa, essa sim, atrelada a essa energia. (NÉAS, 2020).

Partindo do mesmo raciocínio utilizado quanto a TUST e a TUSD³⁴, o autor indica que a potência relacionada ao contrato de demanda de potência engloba também a chamada potência reativa. Com isso, indicar a incidência de ICMS sobre essa parcela é indicar a incidência sobre um valor que não tem relação com o fato gerador. A chamada potência ativa com relação à energia elétrica já é incluída no cálculo dessa energia efetivamente utilizada. Assim, não há que se falar em incidência sobre a demanda contratada. Vejamos em suas palavras:

Destarte, as despesas que poderão compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre a transmissão de energia elétrica são aquelas iminentes ao seu próprio consumo, o qual é devidamente destacado na parcela específica da tarifa binômia. A inclusão da demanda de potência contratada deturpa a própria base de cálculo do ICMS, pois inclui despesa que não está diretamente relacionada àquela parcela de energia elétrica transferida (e, portanto, consumida) objeto da operação tributada. Isso (a inclusão) implica na perversão da hipótese de incidência do ICMS delimitada pela Constituição Federal e, por corolário, na transmutação da espécie tributária. (NÉAS, 2020, p. 126-127)

Diante dessa noção, Néas (2020) coloca a incidência de ICMS sobre a demanda de potência como uma violação à ordem constitucional, seja pela violação de competência legislativa, pela legislação dos Estados em vez da União, seja pela violação do conteúdo, por dispor de forma diferente da Constituição. Há, em sua visão, violação formal e material.

2.2. A Demanda de Potência Como Contrato

Por sua vez, no que tange à obrigação da informação pelos consumidores do grupo A quanto ao máximo de potência que podem requerer simultaneamente, é preciso observar outro

³⁴ O tema tangencia a incidência de ICMS sobre as Tarifas de Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST), que também se trata de controversa sobre a formação da base de cálculo do ICMS. Atualmente, aguarda decisão no âmbito superior (Tema nº 986 no STJ) e é amplamente discutida pela doutrina (SALIBA, ROLIM, 2005; GANIM, 2018; NÉAS, 2020). Nesse tópico, aprofundado, vale pontuar que essas tarifas são encaradas como valores pagos independentemente da produção de energia. Isso, porque, conforme colocado por Ganim (2018) e por Néas (2020), ambos os valores são pagos até mesmo por aquele que não recebe energia elétrica das concessionárias em si, mas somente utilizam o meio para seu recebimento. Esse é o caso, por exemplo, dos consumidores do Ambiente de Contratação Livre (ACL) explicado no primeiro capítulo. Assim, vê-se que esse valor não tem relação direta com a energia efetivamente produzida, de forma que não há motivos para sua inclusão no fato gerador do ICMS, visão explicitada por Néas (2020).

argumento encontrado. Trata-se do argumento quanto ao caráter contratual da disponibilização dessa potência. Parte da doutrina entende que o valor pago à título de demanda de potência nada mais é do que o valor de um contrato, de uma relação negocial.

A transferência da mercadoria se dá com a efetiva geração e entrega da energia elétrica, sendo essas duas ações simultâneas. Contudo, no caso desse contrato, não há em si entrega de energia, até mesmo entendendo-se que a potência em si não é o bem, a mercadoria; e mais ainda, que essa potência não ficaria armazenada como aparece em diversas decisões jurisprudenciais. Ainda que a ligação entre os contratos de demanda e de compra e venda de energia seja inegável, como disposto anteriormente, energia e potência são grandezas distintas, o que é entendimento consensual dentre os dois pontos de vista da questão principal – pela incidência, como demonstra Ganim (2018) e pela não-incidência, como demonstra Néas (2020). (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NEÁS, 2020).

Na realidade, Amorim (2007) apresenta esse contrato como um contrato de compra e venda voltado para a garantia de uma potência, sem que haja, na sua visão, ocorrência de fator gerador que enseje a incidência do ICMS. Vejamos sua posição:

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.
(AMORIM, 2007, p. 58)

Assim, caso houvesse a tributação desse valor, uma vez que não há transferência do bem “energia elétrica”, muito menos da “potência” que sequer é bem, estar-se-ia diante de tributação somente de relação contratual. Logo, havendo alteração completa do fato gerador do ICMS, que é a circulação de mercadoria. Como indicado por Carrazza (2020), o fato gerador do ICMS pressupõe a circulação da mercadoria energia elétrica a partir do firmamento de um negócio jurídico, devendo ocorrer de forma não só jurídica, mas também física.

Mais além, assim haveria abertura de margem para que em demais situações, havendo uma relação contratual atrelada, pudesse haver a tributação pelo ICMS, embora a mercadoria em questão já tivesse, ela mesma, a referida incidência. Afinal, ao observar uma conta de

energia elétrica, há indicação do montante efetivamente utilizado, sobre o qual não se discute a incidência do ICMS.

2.3. A Circulação de Mercadoria no ICMS-Energia

Por sua vez, observando-se para além da dinâmica do sistema brasileiro de energia elétrica, é preciso ter atenção à configuração do fato gerador do ICMS, isto é, da circulação de energia elétrica em si.

Primeiramente, parte da doutrina entende que esse valor pago à título de demanda contratada não deve compor a base de cálculo do ICMS, em muito, por não representar uma situação na qual há de fato circulação de mercadoria, logo, sem que haja fato gerador. Assim, haveria tão somente uma potência a qual o sistema se ajustaria, sem que isso gerasse diretamente energia a ser circulada. Portanto, sem o fato gerador do ICMS, visto como a circulação de mercadoria, no caso, de energia elétrica (CARDOSO, 2009?; ROCHA, 2017; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020)

Na realidade, muitos autores apontam a diferença entre potência e energia elétrica, inclusive, destacando como somente a energia elétrica em si é vista como bem no ordenamento jurídico. A potência representa uma intensidade de colocação de elétrons numa corrente, podendo ser dividida entre potência ativa e potência disponibilizada (contratada, somando, ativa e reativa). Por sua vez, a energia elétrica é obtida diante de uma potência ativa requerida num espaço tempo. Com isso, são grandezas diferentes, embora possam se relacionar, como no caso da medição da energia elétrica. Nesse sentido, Néas (2020) esclarece como a demanda contratada representa essa potência ativa e reativa, e a energia elétrica representa somente potência ativa. Assim, numa medição de energia elétrica, essa potência que leva efetivamente à energia já é considerada. (CAMPOS, 2002; NÉAS, 2020).

No mais, como colocado, a energia elétrica é o bem diretamente tutelado no ordenamento jurídico, diferentemente do que ocorre com a potência.³⁵ A energia elétrica aparece diretamente

³⁵ Relações jurídicas que envolvam potência de energia elétrica também possuem tutela no mundo jurídico, por exemplo, a partir de violações contratuais. No entanto, é preciso observar que a energia elétrica em si é tutelada de forma direta no ordenamento jurídico. Como observado na doutrina (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020), há menções contra seu furto no Código Penal; caracterizando-a como bem móvel no Código Civil; indicando competência legislativa a um dos entes federativos na Constituição Federal ou mesmo considerando-a como produto industrializado no Código Tributário Nacional.

de forma tutelada no Código Penal, na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e no Código Civil e é a mercadoria a ser entregue na relação de compra e venda de energia. Enquanto isso, a potência não é uma mercadoria a ser entregue, mas sim uma grandeza física da qual a energia elétrica depende para sua geração. Com isso, vê-se que a única forma de a incidência de ICMS sobre a potência ser considerada é a partir de alguma consideração da energia elétrica em si. Contudo, o ordenamento não traz isso respeitando as normas formais. Na realidade, como já foi adiantado, pela argumentação de Neás (2020), tentativas de os Estados assim estabelecerem representam violações constitucionais relativas a competência, e, como será visto adiante, também violações ao próprio poder de tributar (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020).

Por fim, como indicado no argumento anterior, é preciso considerar que não há uma compra antecipada de energia ou um armazenamento de energia para uso posterior. Afinal, a energia elétrica é recebida e consumida tão logo é gerada. E mais, “só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída” (CARRAZZA, 2020, p. 190). Portanto, não há que se falar na circulação de um bem que sequer foi gerado (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020).

Dessa maneira, sem que seja possível a ocorrência do fato gerador para que houvesse cobrança do imposto (MACHADO, 2008; CARDOSO, 2009?; ROCHA, 2017; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020).

Em paralelo, mesmo pensando em outra perspectiva quanto à produção da energia elétrica, o resultado ainda é o mesmo: não incidência. Amorim (2007) valoriza os diferentes momentos da produção de energia elétrica e indica o ponto de entrega como um fator central para o debate. Em suas palavras:

Ora, enquanto a energia permanece nas linhas de transmissão da concessionária, sem ingressar no ponto de entrega, a legislação é clara ao afirmar que ainda não ocorreu a saída da mercadoria do estabelecimento gerador, e, desse modo, ainda não se pode reputar ocorrido o fato gerador. Afinal, caso se reputasse ocorrida a saída antes de a energia transpor os pontos de entrega, tal saída ocorreria sem discriminação de qualquer usuário, pois a corrente flui pelas linhas de transmissão sem destinatário específico. Assim, até mesmo por óbice lógico, impede-se que se eleja momento anterior à entrega da energia ao consumidor como marco temporal hábil a reputar como ocorrido o fato gerador.
(AMORIM, 2007, p. 52)

Nas suas colocações, baseia-se na antiga Portaria nº 222, de 1987, substituída, em última instância, pela Resolução da ANEL nº 414/2010. O art. 8º (e o art. 9º)³⁶ mencionado por ele, não mais vigente, foi substituído pelos artigos 14 e 15³⁷ dessa resolução, tratando justamente do ponto de entrega. Por sua vez, cabe pontuar que se mantém na versão vigente o sentido de o ponto de entrega representar um marco, tal como colocado anteriormente e de o momento da saída da mercadoria ser o da realização do fato gerador. (BRASIL, 1987; BRASIL, 2010b)

Nessa seara, ele apresenta a visão acima, ainda que sem considerar geração e entrega simultâneos na prática, como demais autores e como exposto acima, contudo, trazendo a perspectiva de que a suposta existência dessa energia na rede seria ela mesma a prova de que não se poderia falar em fato gerador, afinal, sem saber quem seria o contribuinte, sem haver ainda a definição de sua entrega devido a não ter sido alcançado o ponto de entrega. Assim, a energia permaneceria na rede “sem dono”³⁸. Nesse sentido, diferencia-se um pouco da visão previamente apresentada, já que a anterior entendia que a potência era sempre disponibilizada no ponto de entrega (BRASIL, 2010b), havendo entrega de energia somente com a ultrapassagem desse ponto (ROCHA, 2017), enquanto Amorim (2007) entende que ela ainda não atingiu ou ultrapassou esse ponto.

Retomando as noções previamente expostas e que embasam esse escrito quanto à geração e entrega simultâneas, a diferença é mais teórica do que prática. Afinal, entende-se que não há ocorrência de fato gerador, seja porque não houve ultrapassagem do ponto de entrega, embora

³⁶ “Art. 8º O ponto de entrega de energia será a conexão do sistema elétrico do concessionário com as instalações de utilização de energia do consumidor, devendo situar-se no limite da via pública com o imóvel em que se localizar a unidade consumidora, ressalvados os seguintes casos:

(...)

Art. 9º Até o ponto de entrega de energia será de responsabilidade do concessionário elaborar o projeto, executar as obras necessárias ao fornecimento e participar financeiramente, nos termos da legislação respectiva, bem como operar e manter seu sistema.”

Embora o autor mencione o teor do art. 9º acima, como o parágrafo único do art. 8º, somente foi possível localizar versão em que esse teor constava justamente do art. 9º.

³⁷ “Art. 14. O ponto de entrega é a conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora, exceto quando:

(...)

Art. 15. A distribuidora deve adotar todas as providências com vistas a viabilizar o fornecimento, operar e manter o seu sistema elétrico até o ponto de entrega, caracterizado como o limite de sua responsabilidade, observadas as condições estabelecidas na legislação e regulamentos aplicáveis.

Parágrafo único. O consumidor titular de unidade consumidora do grupo A é responsável pelas instalações necessárias ao abaixamento da tensão, transporte de energia e proteção dos sistemas, além do ponto de entrega.”

³⁸ Nesse ponto, é preciso visualizar que Amorim (2017) trata da “energia” que permaneceria na rede, contudo, deve-se entender por “potência” que permaneceria na rede. Afinal, a energia somente existirá quando essa potência “sem dono” for enfim requisitada durante certo período de tempo.

houvesse disponibilidade, seja porque esse ponto jamais foi atingindo, com a energia fluindo pelas linhas de transmissão numa disponibilidade sem definição.

Por outro lado, há quem sustente que o fato gerador da energia seria um fato gerador complexo, isto é, formado a partir da realização de diversas ações separadas que, em conjunto, viabilizam, nesse caso, a entrega dessa mercadoria ao desembocar no fornecimento. Esse é o caso de Torres (2008) ao apresentar o fornecimento de energia elétrica como um fato gerador complexo, como explicado anteriormente, e também não-cumulativo de incidência monofásica, isto é, com a incidência tributária recaindo sobre um dos momentos, embora referente a todos as ações que viabilizam a conclusão daquele fato gerador³⁹. Assim, vê-se a incidência desse tributo somente em um momento, isto é, quando há a entrega da energia, mas devendo refletir também toda a incidência quanto às demais etapas.

Com isso, o autor analisa a transferência interpretando justamente que esse valor de demanda refletiria custos necessários para que os momentos de geração e transmissão, antes da distribuição, sejam viáveis. Com isso, seria imperativa a incidência do ICMS no valor pago à título de demanda. Esse argumento relembra em muito o primeiro apresentado, uma vez que ambos valorizam as ações necessárias para viabilizar a potência, as ações de preparação das concessionárias, conforme destacado por Ganim (2018), em posição similar a Torres (2008), e por Néas (2020), em posição contrária. Isto é, os primeiros a favor da incidência do ICMS sobre a demanda contratada; e o último, contrário.

Contudo, destaca-se base legislativa diversa quanto a essa argumentação. Enquanto no tópico 2.1, há embasamento na composição do valor da operação conforme art. 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96⁴⁰; no presente tópico, há embasamento na ocorrência do fato gerador, isto é, na sua perspectiva, o momento da saída, com base no art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96⁴¹ (BRASIL, 1996).

³⁹ Nesse sentido, vejamos nas palavras de Torres (2008): “O fato gerador correspondente às operações relativas a energia elétrica é complexo, abrangendo desde a importação ou produção até a última operação da concessionária com o consumidor. Não é o ato singelo de ligar a tomada da eletricidade no estabelecimento industrial que constitui a materialidade da *fattispecie*, mas a pluralidade dos fatos integrados desde a importação ou a geração da energia elétrica” (TORRES, 2008, p. 157).

⁴⁰ “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.

(...)”

⁴¹ “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

Cabe pontuar que essa argumentação reflete o caminho contrário exposto acima quanto à geração e entrega. Nesse cenário, o autor enxerga os períodos pré-entrega da energia, encarando-os separadamente, como faz também Amorim (2007), ao tratar de uma disponibilização na rede “sem dono”. Isso se diferencia em muito do que se argumenta quanto a essas etapas serem quase simultâneas, como indicado por Campos (2002) e Carrazza (2020).

Por fim, Machado (2008) apresenta visão no sentido de que o posicionamento de Torres (2008) quanto a um fato gerador complexo do ICMS e incidente de forma monofásica e única não seria possível. Em meio aos seus argumentos, sustenta que esse entendimento não se adequaria junto ao fim do imposto único e junto à figura da substituição tributária. No mais, por esse entendimento indicar que não haveria incidência sem todas as fases apontadas por Torres.

Quanto ao primeiro e ao segundo argumento de Machado (2008), esclarece-se que o autor está se baseando nas mudanças ocorridas no sistema tributário brasileiro com a extinção do imposto único sobre energia elétrica, que era devido à União. Por sua vez, quanto ao terceiro argumento, cabe destacar que é possível formular críticas. Afinal, Carrazza (2020) em si indica como há a necessidade de duas pessoas para que haja o contrato cabível à transmissão de energia elétrica com incidência de ICMS e pontua a ausência de uma segunda pessoa levando à ausência de incidência. Inclusive, ele também valoriza as etapas diversas para possibilitar a transmissão da energia, contudo, entende o momento do fato gerador como o momento da transmissão efetiva da energia elétrica, com a sua transformação em algo mais (transformação em luz elétrica, por exemplo) como necessária.

Nesse parâmetro, Carrazza (2020) expõe a importância de considerar as etapas anteriores à entrega da energia, embora reconheça a concomitância de muitas, demonstrando necessária a circulação jurídica. Como esclarece, essa circulação efetiva também pressupõe a circulação física. Portanto, ao tratar da incidência que não ocorre etapa a etapa, dependente de um negócio, de um contrato, esclarece depender também da circulação física. Nesse ponto, é, portanto, possível visualizar certa similaridade com o que expõe Torres (2008), uma vez que são consideradas necessárias as etapas anteriores, contudo, há diferença na medida em que

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

explorada a necessidade de ao menos duas pessoas – tema não abordado por Torres (2008), mas essencial para Carrazza (2020) – e a perspectiva da não incidência do ICMS na demanda contratada.

2.4. Igualdade, Enriquecimento Sem Causa e Capacidade Contributiva dos Consumidores

No mais, é na linha de raciocínio do tópico supra que surge o último argumento a ser explorado: aquele segundo o qual uma vez que os consumidores do grupo B pagam uma tarifa monômnia, que incluiria, portanto, o valor da demanda, com a incidência do ICMS sobre a tarifa completa; também teriam os consumidores do grupo A de pagar o ICMS sobre a cobrança completa, somando os valores de demanda de potência e de energia efetivamente utilizada, isto é, sobre os dois valores apontados na tarifa binômnia. O cerne desse argumento, quando suscitado, é a igualdade entre os consumidores, entendendo-se inclusive pela necessidade de respeito à capacidade contributiva. Nesse sentido, vejamos nas palavras de TORRES (2008):

Ora, já vimos que os consumidores do Grupo B pagam os custos de demanda de potência embutidos nos do consumo de energia. Não há medição de potência nem contrato de demanda, mas existe o pagamento respectivo, ainda que diluído, porque há o monitoramento da utilização da potência, sem o qual se torna impossível a entrega da eletricidade em condições de segurança.

Deve prevalecer, portanto, o igual tratamento dos consumidores dos Grupos A e da Tarifa B, com a cobrança da demanda de potência, encoberta ou transparente, de ambos os grupos que usufruem da garantia na normalidade do fluxo no fornecimento da eletricidade.
(TORRES, 2008, p. 164-165)

Ao mesmo tempo, Torres (2008) também aponta que não cobrar o ICMS sobre a demanda de potência seria uma violação ao Princípio da Proibição do Enriquecimento Sem Causa, segundo o qual ninguém pode enriquecer em detrimento de direito alheio. Na sua visão, o fato de os contribuintes do grupo A não serem cobrados o ICMS sobre a demanda de potência contratada seria um benefício, uma vantagem, sem motivação, e que seria arcada pelos demais contribuintes.

Quanto a ambos os argumentos, poderiam facilmente ser utilizados para defender a existência da demanda contratada de potência, contudo, falham em defender a incidência de ICMS sobre essa parcela (NÉAS, 2020; MACHADO, 2008). Vejamos a visão de alguns outros autores sobre esses temas.

Primeiramente, no que tange ao Princípio do Enriquecimento Sem Causa, vale dizer que Amorim (2007) já dispõe em exato contrário que o enriquecimento está presente não no caso de não haver a cobrança, como coloca Torres (2008), mas sim no caso de haver a cobrança. Amorim (2007) aponta ilegal essa cobrança, uma vez que a parcela paga à título de demanda contratada não se relaciona ao consumo efetivamente realizado de energia elétrica. Assim, quem estaria enriquecendo ilicitamente seria o Estado e não os contribuintes do grupo A.

Em última instância, ao tratar do tema, inclusive, Machado (2008) apresenta o Estado como um “violador contumaz dos direitos dos cidadãos” (MACHADO, 2008, p. 56). Isso, porque, conforme apresenta, não há fato gerador na demanda contratada para que haja incidência de ICMS. Contudo, diversos Estados indicam essa incidência. Assim, em relação ao disposto acima, relembra a importância limitadora do Direito Tributário. Isso é, na realidade, uma das maiores contraposições ao texto de Torres (2008), já que esse apresenta explicitamente o Estado se igualando à população. Vejamos, nas palavras de Torres (2008) quando preconiza que foi desrespeitada:

“(ii) a proibição de enriquecimento sem causa, que a tanto equivale minimizar a importância da verdade tarifária hoje predominante no sistema elétrico brasileiro, com a translação para o Estado (= população) do ônus de subvencionar indiretamente parte substancial dos custos causados pelos grandes consumidores de energia.”
(TORRES, 2008, p. 166)

É importante destacar que o posicionamento de Torres (2008) ao tratar do Enriquecimento Ilícito é no sentido de enxergar o Estado enquanto população, o que vai de encontro aos princípios limitadores do Direito Tributário. Assim, como indicado por Machado (2008), o Estado deve ser limitador.⁴² Na realidade, Machado (2020) indica o Direito como uma ferramenta em essência pertencente ao contribuinte para se defender do Estado em situações de possíveis abusos⁴³.

No mesmo sentido, também caminham outros autores ao tratarem do Direito Tributário e dos limites ao poder de tributar. Esses limites aparecem tanto em meio aos princípios, como

⁴² Esse autor também explora, no artigo em questão, a possibilidade de responsabilização do Estado pelas violações cometidas, inclusive, atingindo diretamente o agente que o representa em determinada decisão.

⁴³ Nesse tema, o autor usa interessante exemplo quanto à retroatividade, que somente é válida quando benéfica ao contribuinte.

aqui mencionado, quanto em meio às imunidades, e de forma a delimitar competências. Por um lado, podem ser ambos atrelados à limitação e inexistência de competência, como dispõe Amaro (2014) ao indicar que tanto princípios quanto imunidades uma vez violados revelam essa inexistência; quanto pode haver somente a ligação das imunidades a essa inexistência, como indica Costa (2018), sem que por isso princípios possam ser ignorados. De uma forma ou de outra, há, nessas visões, limitações ao poder de tributar, que revelam diferenças essenciais entre Estado e população e a sua importância.

Em segundo lugar, quanto ao Princípio da Igualdade e o Princípio da Capacidade Contributiva, há de se considerar novamente que os argumentos levantados por Torres (2008) são válidos para a instituição da demanda contratada em si, mas não para a incidência de ICMS, como já indicado. Vejamos, nas palavras de Néas (2020):

O custo financeiro do serviço de distribuição de energia elétrica, portanto, é devidamente compensado. Mas isso não implica que sobre o valor pago a título de demanda contratada, em vista de sua natureza e finalidade, se revele o fato gerador do ICMS, nos moldes rígidos do arquétipo constitucional do imposto.

(...)

Ademais, o incremento do imposto pela parcela atinente à demanda contratada de potência não espelha a justiça do custeio dos serviços públicos de transmissão e distribuição de energia elétrica. A divergência no consumo dos usuários do Grupo A e do Grupo B já reflete diretamente no seu custeio, a teor das previsões da Resolução nº 414 de 2010, notadamente em vista da própria figura da demanda contratada de potência que sobreveio ao ordenamento para esse fim.

(NÉAS, 2020, p. 131).

Primeiramente, esse argumento pode ser questionado uma vez que a demanda contratada em si está sendo paga, logo, sem que demais contribuintes, do grupo B, por exemplo, tenham que arcar com as adaptações necessárias ao campo industrial da concessionária de energia elétrica. Logo, desconsiderando a escolha de palavras ou a noção de Estado enquanto população, na realidade, a população do grupo B não está arcando com nenhum valor a mais na prática para sustentar a viabilidade do fornecimento da energia elétrica. O fato de o grupo A pagar ou não o ICMS sobre a demanda contratada não leva a que o grupo B pague valor diferenciado em sua conta de energia elétrica, ainda que o grupo B acabe por pagar ICMS sobre a sua parcela pessoal de demanda de potência, o que será abordado mais adiante.

Além disso, na fala de prejuízo, há uma ideia de que o grupo B estaria arcando com algum valor tributário no lugar do grupo A, o que também não corresponde à realidade ao pensar no ICMS em si. O ICMS, como indicado por Machado (2020), não requer uma ação específica do Estado em retorno e não é vinculado. Assim, se o grupo A não tiver o ICMS cobrado, por ausência de fato gerador, o ICMS pago pelo grupo B não aumentará. Afinal, não há uma prestação do Estado direcionada de forma que alguém deva compensar por aqueles que não pagam. Ainda mais, como colocado, quando não há fato gerador em si. Logo, a base de cálculo para o grupo B continua a mesma e o seu ICMS pago nenhuma relação tem com aquele pago pelo grupo A.

Assim, num cenário em que o ICMS sobre a demanda contratada deixe de ser cobrado ao grupo A e o grupo B continue a pagar o ICMS sobre a tarifa monômnia, o grupo B pagará mais ICMS ao pensar numa proporção. Contudo, o ponto central da discussão é compreender que, caso entenda-se pela ausência de hipótese de incidência na demanda contratada, não há motivos para que o grupo A continue a pagar o ICMS sobre esse valor, mas sim é possível começar a pensar-se na possibilidade de que o grupo B busque também a ausência desse pagamento.

Com isso, de certo ponto de vista, pensar em manter a obrigação do ICMS sobre essa parcela de demanda discutindo enriquecimento ilícito entre os tipos de contribuinte e igualdade entre eles foge ao ponto central que é o da hipótese de incidência e do fato gerador observado na prática. Esses princípios não podem ser sobrepor à determinação constitucional de incidência do ICMS sobre circulação de mercadoria caso entenda-se que não há mercadoria nem circulação. Por sua vez, o posicionamento de parcela da doutrina é justamente de que não há fato gerador nessa ocasião do contrato de demanda. Assim, justificando o entendimento de que indicar esses princípios, comparando os contribuintes, para tratar da incidência foge à discussão central.

Ainda, pontua-se que os impostos compõem receita do Estado, influenciando no caixa geral do Estado, com o que se concorda. Afinal, ICMS não pago irá refletir de alguma forma na vida da população. Contudo, considerando isso, influenciará na vida da população em geral, não só daqueles que compõem o grupo B; e, além disso, não há que se falar dessa influência caso se entenda que não há fato gerador, como indica parte da doutrina. Portanto, sob esse ponto de vista de que não há fato gerador e de que somente esses princípios não justificariam a incidência do ICMS sem esse fato gerador, esse argumento parece caminhar em muito numa

justificativa moral ou simplesmente pensando no bem geral, em detrimento da observação dos dispositivos constitucionais e legais. Nesse sentido, como indicado por Néas (2020), com a incidência do ICMS sobre a demanda contratada, está-se diante de possível violação do poder de tributar e, mesmo, à segurança jurídica.⁴⁴

Por fim, no que tange ao Princípio da Capacidade Contributiva, mencionado por Torres (2008), é preciso lembrar que trata de os impostos, ou tributos em geral a depender da visão, como indica Machado (2020), serem relacionados com a condição daquela pessoa. Assim, o valor pago à título de tributo deve ter relação direta com o valor auferido, por exemplo. Portanto, vê-se que, para esse princípio, deve haver relação direta entre a base de cálculo de um tributo e o valor pago ao final. Contudo, o contribuinte do grupo A segue cumprindo com esse princípio, uma vez que paga o ICMS sobre o valor de energia efetivamente consumida. Quanto ao valor da demanda, também estaria cumprindo com esse princípio, uma vez que se entenda que não há fato gerador, como parte da doutrina e no sentido do disposto imediatamente acima. Na realidade, em sentido inverso, como indicado acima, seria possível questionar se não caberia ao contribuinte do grupo B verificar se está pagando ICMS sobre algum valor indevido por conta da tarifa monômnia, requerer o detalhamento acerca da viabilidade de fazer essa mediação e, possivelmente, requerer a sua repartição.

Assim, observando a situação de determinado ponto de vista, há de se considerar não a busca de uma justiça contributiva, mas sim a ausência de fato gerador na figura da demanda de potência.

Uma vez conhecidos alguns dos principais argumentos acerca do tema na doutrina, no seguinte capítulo, será feita a análise do acórdão do RE nº 593.824/SC, Tema nº 176, do STF, no qual se decidiu pela não incidência de ICMS sobre o valor pago à título de demanda contratada pelos contribuintes do grupo A.

⁴⁴ “Em matéria tributária, a legalidade e a constitucionalização de suas regras, garantias e princípios são, por si só, as formas mais eloquentes de compromisso do Estado com a segurança jurídica”. (NÉAS, 2020, p. 114). “Extrapolar o exaustivo e rígido conteúdo das normas constitucionais tributárias acarretaria ainda, em última análise, na violação à limitação implícita ao poder de tributar, sintetizada como vedação à invasão de competência tributária de outro ente em prestígio ao Pacto Federativo” (NÉAS, 2020, p. 117).

CAPÍTULO TRÊS: ANÁLISE DA DECISÃO FINAL DO RE Nº 593.824/SC - TEMA Nº 176 DO STF

A partir dos entendimentos até aqui apresentados, analisa-se a decisão do RE nº 593.824/SC, Tema nº 176 do STF. No caso em questão, litigavam o Estado de Santa Catarina e Madri Comércio de Compensados e Laminados Ltda. A relatoria foi do Min. Edson Fachin, embora o acórdão também conte com os votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Marco Aurélio e Dias Toffoli, que serão igualmente comentados adiante.

Os ministros Edson Fachin e Dias Toffoli se posicionaram a favor da tese firmada, isto é, “a demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor” (BRASIL, 2020a, p. 2); e os ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio se posicionaram contra essa mesma tese. Esses últimos foram vencidos pela maioria.

Abaixo, as análises dos argumentos e conclusões do acórdão serão apresentadas a partir dos votos favoráveis à tese firmada e, em seguida, dos votos desfavoráveis. Por fim, breves comentários quanto aos acórdãos acerca dos Embargos de Declaração no caso.

3.1. Votos a Favor da Tese Firmada: Rel. Min. Edson Fachin e Min. Dias Toffoli

Quanto ao voto do Rel. Min. Edson Fachin, inicialmente, menciona o REsp nº 960.476/SC do STJ e a súmula 391 também do STJ que abordaram o tema anteriormente. Na ocasião, cabe destacar que o julgamento ocorreu sob a sistemática dos recursos repetitivos e a tese firmada foi “É indevida a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada” (BRASIL, 2009a; 2009b). Por sua vez, o presente RE analisado sob a sistemática da repercussão geral continuou a utilizar alguns termos indevidos tal como ocorreu no passado.

Em primeiro lugar, vejamos a ementa do REsp nº 960.476/SC do STJ e o teor da súmula 391:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM

BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA.
INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA
DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA.

1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que "o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos", razão pela qual, no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica, "a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria". Afirma-se, assim, que "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 entrada no estabelecimento da empresa".

2. Na linha dessa jurisprudência, é certo que "não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia de demanda reservada de potência". Todavia, nessa mesma linha jurisprudencial, também é certo afirmar, a contrario sensu, que há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica efetivamente utilizada pelo consumidor.

3. Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada.

4. No caso, o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.

5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.
(BRASIL, 2009a)

Súmula N. 391. "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada."
(BRASIL, 2009b)

Conforme destacado pelo Min., essas orientações normativas iriam no sentido de que somente incidiria ICMS sobre a "demanda de potência utilizada" ou "demanda utilizada". Inclusive, o Min. chega a citar trecho do REsp mencionado quanto à explicação do sentido de demanda utilizada. Ocorre, contudo, que a significação e aplicação desse termo em ambos os julgados se encontra equivocada.

Como explicitado acima, a potência em si não é uma mercadoria. Afinal, o bem tutelado pela legislação é a energia, aparecendo em diversas normas, como Código Penal, na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e no Código Civil. (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020). Tendo isso em mente, a discussão acerca da incidência sobre potência utilizada desconsidera que o fato gerador do ICMS é a circulação da energia, o

que já dependeria de utilização de certa potência (NÉAS, 2020). Portanto, de forma que não há sentido em medir essa potência em duplicidade. Logo, o uso desse termo para tentar diferenciar a demanda contratada da potência requerida para gerar a energia efetivamente consumida não seria aconselhável, atuando, na realidade, no sentido contrário das teses firmadas.

As explicações apresentadas indicam o termo “potência ativa” como ponto de partida. De acordo com Néas (2020), a demanda contratada representa a soma das potências tanto reativa quanto ativa; enquanto a energia em si já tem atrelada a ela uma potência ativa. Assim, o cálculo da energia já considera inclusão da potência que foi requerida, sem que seja necessário cálculo a parte, o que iria, na realidade, criar uma cobrança a mais.

Conforme colocado por Néas (2020), cria-se uma cobrança sobre uma base de cálculo (no caso, a demanda contratada) que não tem relação com o fato gerador, portanto, violando o tributo em si. Afinal, sua base de cálculo é aumentada sem atender ao disposto no fato gerador estabelecido. Dessa forma, o contribuinte passa justamente a ter de arcar com o valor da energia em si, que já consideraria a potência ativa empregada em seu cálculo, juntamente com um valor cobrado sobre a potência atingida. Assim, ainda que a análise das explicações contidas no RE, como será visto adiante, possa levar a compreender, em última instância, a não incidência de ICMS sobre a demanda contratada; menções como essa atuam no sentido contrário, abrindo margem para discussões de ambos os lados.

A confusão de termos, inclusive, foi apontada nos Embargos de Declaração opostos no Tema nº 176 do STF. Vejamos um trecho que trata justamente da hipótese levantada acima, nos Embargos de Declaração do *amicus curiae* ABAPLAT⁴⁵:

Na prática, porém, representa uma vitória para os Fiscos estaduais, uma vez que, em condições normais de produção, o pico de energia é comumente muito próximo daquele que foi estimado contratualmente; sendo assim, para a incidência completa do ICMS sobre a rubrica “DEMANDA” bastaria, para tanto, que o usuário tenha funcionado, em algum momento no mês, com sua capacidade instalada máxima.

(BRASIL, 2020b, p. 11)

⁴⁵ Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário, Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte.

Nesse cenário, é preciso compreender que, na prática, o consumidor seria cobrado justamente de um adicional em sua base de cálculo, assim como pontuado acima na explicação de Néas (2020), sem qualquer relação direta com o efetivo fato gerador. Ou seja, sem relação direta com a circulação de energia e em duplicidade. Afinal, já haveria a cobrança devida da potência quanto do cálculo da energia e haveria incidência de ICMS sobre o valor de demanda contratada somente pelo fato de essa demanda (que é constantemente viabilizada) ter sido completamente atingida, ainda que só em um breve momento.

Deve-se lembrar que uma alta potência pode ser atingida num período curto de tempo, sem que isso represente a potência que é demandada na maior parte do tempo (GANIM, 2018; ROCHA, 2017). Portanto, é possível requerer potências baixas, tendo pouco consumo de energia elétrica; ao passo que um breve momento de atingimento da potência máxima não possui ligação com o consumo efetivo de energia elétrica.

Por fim, vejamos um trecho nos Embargos de Declaração do Estado de Santa Catarina, que foi subscrito por diversos outros Estados enquanto *amici curiae*, que também demonstra questionamentos ao redor dos termos utilizados no acórdão:

Tais conceitos, respeitadamente, estão obscuros e contraditórios no voto do e. Min. Relator, por vezes parecendo que se acolheu a tese de que a demanda de potência que se inclui na base de cálculo do ICMS é a relativa às operações com energia elétrica - que é a tese defendida no Recurso Extraordinário -, e, por outro lado, parecendo, em algumas passagens, que se acolheu a tese consubstanciada na Súmula 391 do Superior Tribunal de Justiça, que, textualmente afirma que o "ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada", tendo sido, inclusive, descrita no r. Voto vencedor (BRASIL, 2020c, p. 3)

Portanto, tem-se como resultado, uma tese aparentemente positiva para o contribuinte, mas que pode ter repercussões negativas, atuando, inclusive, contrariamente à segurança jurídica, a depender da interpretação.

No mais, ainda acerca dos termos utilizados, é preciso observar que o voto vencedor também trouxe em diversos momentos o termo “potência disponibilizada”. Nesses momentos, utilizando, portanto, o termo de uma forma que parece correta, o que reflete inclusive que o sentido geral da tese seria de fato aquele mais benéfico ao contribuinte, como será abordado. Vejamos um trecho usando esse termo:

Em geral, empresas consomem mais energia do que consumidores domésticos, o que exige que a *potência disponível* seja bastante elevada. Dessa forma, com os objetivos de obter a melhor condição a ser contratada e de evitar pagar multas por ultrapassagem de demanda, as companhias contratam uma *demandas de potência ativa* com a concessionária de energia, que disponibiliza uma instalação elétrica conforme a necessidade de potência.

A *disponibilização de potência elétrica* gera custos à concessionária, e por isso deve ser integralmente paga. No entanto, não corresponde ao consumo de energia elétrica, que é o que efetivamente foi utilizado com a ligação de equipamentos e máquinas, podendo ser maior ou menor do que o que foi disponibilizado.

(BRASIL, 2020a, p. 16, grifo nosso)

Como disposto no trecho acima, fica evidente um uso aparentemente correto do termo “disponibilização” e suas variantes. Nesse sentido, a potência tão somente disponibilizada é aquele a qual se faz referência ao se tratar da demanda contratada de potência. Nesse ponto, cabe destacar que a presente análise trouxe duas visões aqui abordadas: a primeira, conforme a qual potência era sempre disponibilizada no ponto de entrega (BRASIL, 2010b), o que parece ser a forma que Rocha (2017) entende ao destacar a importância da ultrapassagem desse ponto para caracterização do fato gerador do ICMS; e a segunda, conforme a qual se entende que a potência contratada não atinge ou ultrapassa esses pontos, pois permanece à disposição, mas sem um direcionamento certo (AMORIM, 2007). Ambas as doutrinas reconhecem a figura da demanda contratada como uma figura distinta da energia elétrica e sobre a qual não deve incidir o ICMS por não haver a circulação de mercadorias.

Ainda sobre o trecho do acórdão citado acima, essa potência chamada de “disponibilizada” é comumente escolhida para definir a demanda contratada de potência, mencionando tratar-se de “potência ativa”. É nesse ponto que se deve fazer breve ressalva. Isso, porque, embora a legislação indique o termo “potência ativa” ao fazer a referida definição e, é provável que o relator assim tenha se expressado partindo disso; como visto acima, a demanda contratada envolve mais do que potência ativa; enquanto a potência ativa em si se relaciona com a energia efetivamente consumida.

Como indica Néas (2020) e lembrado acima, a potência ativa é aquela atrelada à geração efetiva de energia e já contabilizada na medição dessa energia. Por sua vez, a demanda contratada possui tanto potência ativa quanto reativa. Portanto, a utilização mais técnica seria

justamente a utilização de “potência ativa” somente para aquela potência atrelada à energia efetivamente utilizada, mantendo os demais termos para a demanda contratada.

Para além dessa análise, é preciso também observar a menção ao consumo. O Relator trata do fato gerador do ICMS como a operação que dá ensejo à circulação (física, jurídica e econômica) ao mesmo tempo em que fala da opção de outras atividades relacionadas a esse negócio jurídico. Num primeiro momento, ele cita verbos diferentes aos quais uma ação que terá a incidência do ICMS pode se relacionar. Mais adiante, ele trata somente do verbo “consumo”.

Quanto ao trecho em que o Relator fala em “negócios jurídicos que girem em torno de sua geração, transmissão, distribuição ou consumo” (BRASIL, 2020a, p. 13), é preciso esclarecer, como explicado no primeiro capítulo, que essas ações são praticamente simultâneas (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NEÁS, 2020). Por sua vez, dali em diante, o Rel. indica explicitamente que “a hipótese de incidência do ICMS-Energia é consumir, efetivamente, energia elétrica, transformando-a em outro bem da vida” (BRASIL, 2020a, p. 15). Portanto, nesse momento, esclarece-se a importância dada ao “consumo”.

Em seguida, o relator aborda haver ou não consumo nos contratos de demanda contratada. Com isso, ele parte à análise acerca da disponibilização conforme mencionado acima. Nesse momento, em último grau, a despeito dos comentários pretéritos, diferencia a disponibilização do efetivo consumo⁴⁶, bem como diferencia-se a base de cálculo do ICMS-Energia do valor de demanda contratada informado por cada consumidor membro do grupo A. Essa é a argumentação, a despeito dos equívocos ou descuidos terminológicos, que direciona o sentido do voto mais para o entendimento de que não deve haver tributação de ICMS sobre uma potência meramente atingida. Afinal, o Rel. destaca a importância do efetivo consumo da energia elétrica como mencionado acima.

Por fim, o Min. trata da não incidência sobre valor contratual. Esse ponto é mais aprofundado no voto do Min. Dia Toffoli, como será abordado adiante. Contudo, ressalva-se

⁴⁶ Cabe destacar, conforme trecho citado anteriormente, que o Rel. indica que “A *disponibilização de potência elétrica* ... não corresponde ao consumo de energia elétrica, que é o que efetivamente foi utilizado com a ligação de equipamentos e máquinas, podendo ser maior ou menor do que o que foi disponibilizado.” (BRASIL, 2020a, p. 16, grifo nosso).

que, embora o Min. Rel. Edson Fachin indique que esse contrato não é fato gerador, o trecho final tratando do tema é confuso. Vejamos:

Assim, ao meu ver, o acórdão recorrido não destoa da atual ordem constitucional, porquanto o imposto deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negociação jurídica consistente na mera disponibilização de demanda de potência *não utilizada*. (BRASIL, 2020a, p. 18, grifo nosso).

Como colocado, o trecho “não utilizada” pode levar a crer que a parcela medida que é efetivamente requerida deve integrar a base de cálculo, para além daquela potência ativa que efetiva já compõe a medição da energia elétrica em si. Novamente, levantando a possibilidade de uma cobrança em duplicidade, assim como a preocupação levantada nos Embargos de Declaração do *amicus curiae* citado acima apontava.

Diante de todo o exposto, como indicado nos trechos dos Embargos de Declaração tanto do Estado quanto do *amicus curiae*, a terminologia vem sendo discutida em ambos os lados para que a tese firmada possa de fato produzir os efeitos que pretendeu, ou qualquer efeito. Essa é uma discussão muito relevante, principalmente, quando se considera que o Direito Tributário parte do entendimento produzido por diversas outras áreas do direito e da vida.

Na realidade, discute-se na doutrina a extensão da sua autonomia e Amaro (2014) indica sua relação com os demais ramos do Direito, dando exemplos, e apontando a importância dos entendimentos e normas firmados em outros ramos para a aplicação do Direito Tributário. Transpondo isso para o presente caso, tem-se a necessidade de compreender o contrato de demanda, por exemplo, ou ainda as normas trazidas pelo ramo do Direito de Energia Elétrica. Mais além, tem-se ainda a necessidade de compreender como funcionam e ocorrem na prática diversos fenômenos físicos, como é o presente caso ao tratar da potência e da energia. Ambos os entendimentos, para que o Direito Tributário possa ser aplicado da forma mais próxima da perfeita possível.

Quanto ao tema em especial, Néas (2020) trata disso ao apresentar a noção de que a potência determinada pelos consumidores seria de difícil alcance, portanto, inviabilizando a incidência. Contudo, na presente análise trata-se de maneira diferente desse *insight*, afinal, conforme levantado nos Embargos de Declaração, encara-se a possibilidade de incidência uma

vez que essa potência seja momentaneamente atingida. Ao mesmo tempo, vale destacar o pensamento do autor, já que, de fato, é possível pensar na prática acerca dessa incidência ser ou não capaz de ocorrer e, em última instância, sobre o Direito firmar normas executáveis. Nas palavras do autor: “Portanto, a incidência do imposto revela um problema, talvez jurídico-cultural, de abandono de investigações exauriente do fenômeno antes de introduzir a regra jurídica sobre o mesmo fenômeno, arriscando o ordenamento jurídico com enunciados normativos de eficácia impraticável ou de difícil deflagração.” (NÉAS, 2020, p. 133).

Os fatores acima, diante de uma certa complexidade do tema, por depender do entendimento acerca da geração e entrega da energia elétrica, tem levado a que a discussão continue, como pôde ser visto após a tese firmada no STJ. Portanto, nesse quesito, é preciso que os Ministros busquem apoio nas áreas de conhecimento de cada caso para que se evite situações de múltiplas interpretações.

Por sua vez, no voto do Min. Dias Toffoli, alguns outros pontos que apareceram de forma mais superficial no voto do Rel. são mencionados mais diretamente. O Ministro partiu sua análise de jurisprudência anterior acerca do tema. Assim, ele trata da necessidade de observar a saída da mercadoria para só então falar-se em circulação que possa ensejar a incidência do ICMS. Em seguida, ele menciona a noção de que não é o contrato em si que gera essa incidência, mas sim o efetivo consumo, sem possibilidade de qualquer presunção a partir do negócio.

Nesse quesito, é interessante inclusive retomar a discussão do segundo capítulo acerca do tema. Afinal, como indica Amorim (2007), a determinação dessa incidência alteraria o fato gerador do ICMS. Em princípio, no caso da energia elétrica, esse fato gerador seria a circulação de mercadoria. Contudo, com essa incidência, passaria a ser a formalização de um contrato, que sequer garante que haja na prática a circulação de uma mercadoria.

Vejam: já seria inconcebível pensar na cobrança de ICMS somente por um mero contrato de venda de energia em si, antes da efetiva entrega - ponto esse que se destaca entre as jurisprudências trazidas pelo Min -; afinal, até que isso ocorresse não seria possível pensar numa circulação. Como dispõe Carrazza (2020), a circulação que compõe esse fato gerador deve ser não só jurídica – isto é, a partir de um negócio jurídico, com transferência de propriedade – mas também física. Portanto, visualizar um contrato de venda de energia em si sendo tributado por ICMS sem que haja a circulação física desse bem já seria inconcebível.

Por sua vez, no caso em tela, trata-se de um contrato de demanda de potência, o que sequer indica a entrega de uma mercadoria por si só. É possível, por exemplo, firmar um contrato como esse e jamais requerer qualquer entrega de energia. Assim, ter potência disponível, mas não solicitar a entrega de energia. Inclusive, como destacado por Amorim (2007), até mesmo sem que se pudesse indicar a quem aquela potência seria direcionada, uma vez que estivesse disponível, mas antes de ser efetivamente requerida. No mais, deve-se ter em mente que a potência e a energia elétrica são formadas diferentemente e representam grandezas físicas distintas. Como visto, a energia elétrica pode ser obtida de diversas formas, passando por transformações para a sua entrega e possuindo diversas tutelas no mundo legal. (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020).

Enquanto isso, a potência é a grandeza que atua compondo a energia elétrica em si. Até mesmo por isso que se fala em potência ativa, que já é auferida ao medir a energia elétrica requerida por certo aparelho em um período de tempo em uma residência ou outro estabelecimento. A energia elétrica é medida a partir da potência requerida num espaço de tempo. Por sua vez, quando se trata de demanda de potência, pensa-se em viabilizar que a potência a ser requerida por aquele grande consumidor sempre possa ser alcançada, atendendo ao pedido de forma satisfatória. (CAMPOS, 2002; ROCHA, 2017; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020)

Nesse cenário, a negociação não é da entrega de um bem, mas sim de uma viabilização de funcionamento de todo um sistema. O bem final a ser entregue será a energia elétrica, conforme for solicitada por aquele grande consumidor, momento no qual certa potência (ativa) já será requerida e formará o cálculo da energia elétrica efetivamente utilizada.

Portanto, acerca do voto do Min. Dias Toffoli, tem-se que ele concorda com a tese firmada e, no geral, apresentou menos incoerências em seu voto do que o Relator. Contudo, ainda cita precedentes nos quais os julgadores usam termos incorretamente, como no caso de menções à reserva de potência, como se fosse possível armazenar potência⁴⁷.

⁴⁷ A ementa de um caso citado pelo Min. traz essa menção. Segue trecho da ementa: “4 - Não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência. (...) 6 – 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. (...)” (BRASIL, 2020a, p. 6-7).

Quanto a isso, como disposto acima, reforça-se o entendimento de que a potência não é uma mercadoria (CAMPOS, 2002; NEÁS, 2020) e de que a geração de energia se dá de forma rápida, junto às demais etapas, no momento em que ocorrerá sua entrega. (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NEÁS, 2020). Portanto, diferenciam-se essas duas e não há que se falar em “reservar” ou “garantir” potência. Utilizações como essa podem contribuir para a ineficácia da aplicação de certas teses pela dificuldade de interpretar o significado dos termos.

Por fim, diante de certo ponto de vista, como apresentado, é possível compreender, não a partir dos termos empregados no voto do Relator, mas sim a partir das argumentações que expõe, que seu voto é mais direcionado para o entendimento de que não deve haver tributação de ICMS sobre uma potência meramente atingida, portanto, que não há incidência do ICMS sobre valores pagos à título de demanda contratada⁴⁸. Por outro lado, ainda é preciso dar destaque para as controvérsias e críticas terminológicas presentes no voto, uma vez que, de certa visão, se sobrepõe até mesmo a essa análise dos argumentos. Essas situações dificultam a aplicação da tese firmada, seja interpretada sob o ponto de vista de haver ou de não haver fato gerador. Portanto, no final, concentram-se dúvidas até mesmo acerca da tese firmada.

Com isso, passa-se a analisar os demais votos contrários à tese firmada e suas argumentações.

3.2. Votos Contra a Tese Firmada: Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio

Quanto ao voto do Min. Alexandre de Moraes, há alguns pontos a serem destacados: i) a observação quanto à instantaneidade da “geração, transmissão e distribuição” da energia elétrica; ii) a visão de que o fato gerador do ICMS não seria a circulação de mercadoria nesse caso, mas sim as operações relativas à circulação de energia; iii) a necessidade da demanda contratada para a disponibilização da energia elétrica no caso dos grandes consumidores; iv) a diferença de tarifas entre os consumidores de energia elétrica, a capacidade contributiva e a isonomia tributária.

⁴⁸ Como colocado acima, o Rel. indica que “a hipótese de incidência do ICMS-Energia é consumir, efetivamente, energia elétrica, transformando-a em outro bem da vida” (BRASIL, 2020a, p. 15) e também diferencia consumo de disponibilização e a base de cálculo do ICMS do valor de demanda, portanto, esclarecendo, ao menos um pouco, seu posicionamento.

Primeiramente, cabe destacar o momento em que o Min. trata da simultaneidade de geração e entrega da energia elétrica. Conforme Carrazza (2020), que opina pela não incidência do ICMS sobre a demanda contratada, a energia tão logo é gerada, é produzida. Mais ainda, a partir disso, tem-se que essa energia não pode ser reservada. Portanto, vê-se nesse entendimento do Min. uma similaridade teórica em relação ao posicionamento da doutrina que é contrária à incidência do ICMS⁴⁹.

Em segundo lugar, o Min. apresenta sua visão acerca do fato gerador do ICMS. Quanto a esse ponto, cabe destacar que, conforme a doutrina analisada, a incidência do ICMS sobre a energia depende da sua entrega, já que a energia é o bem tutelado no sistema jurídico (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020). No mais, perspectivas de incidência desse imposto sobre o valor da demanda contratada retratariam violações às competências constitucionais e ao poder de tributar (NÉAS, 2020).

Ainda sobre esse argumento, a partir do momento em que o Min. trata de essa incidência dever ocorrer sobre todas as etapas do fornecimento de energia e não somente sobre a última etapa, relembra-se o pensamento de Torres (2008). Segundo esse autor, a incidência se daria sobre a última etapa do processo, mas devendo refletir todo os passos anteriores também. Assim, entenderia pela necessidade de incidir ICMS sobre a demanda contratada, já que seria necessária para o fornecimento da energia elétrica ao fim do processo.

Por outro lado, conforme abordado no segundo capítulo, a partir de Carrazza (2020), entende-se pela importância de considerar todas as etapas envolvidas no processo de fornecimento de energia elétrica, contudo, requerendo-se a circulação para haver fato gerador. Assim, devendo haver tanto um negócio quanto uma circulação física e jurídica do bem, no caso, a energia. Para isso, sendo necessário o envolvimento de duas pessoas na entrega do bem. Portanto, sem que a demanda contratada em si deva ser tributada, já que, com ela, não há entrega de um bem. Afinal, essa demanda contratada seria a disponibilização de potência no ponto de entrega (BRASIL, 2010b) ou então no sistema, sem atingir ou ultrapassar esse ponto (AMORIM, 2007); devendo-se lembrar que só há entrega de energia com a ultrapassagem desse ponto de entrega (ROCHA, 2017).

⁴⁹ Nesse ponto, vale lembrar que no segundo capítulo, também foi visto o posicionamento de Amorim (2007), segundo o qual as etapas de geração e entrega não seriam necessariamente simultâneas.

Em terceiro lugar, tem-se a análise de um ponto comum entre o voto do Min. Marco Aurélio e do Min. Alexandre de Moraes. Vejamos trecho do primeiro: “A infraestrutura voltada à geração e distribuição de energia elétrica revela serem a demanda contratada e o consumo operações inseparáveis e indispensáveis à regularidade do fornecimento, devendo ambas integrar a base de cálculo do tributo” (BRASIL, 2020a, p.48).

Nesse trecho, o Min. está correto ao tratar de como a demanda contratada e o consumo andam juntos, no que tange aos consumidos do grupo A. Contudo, destaca-se que essa parceria se dá de forma artificial, já que o consumidor estima o máximo de potência que pode desejar, diante de uma necessidade por acordo social de saber esse valor a fim de que receba a energia elétrica devidamente. Trata-se de um combinado diante daquele sistema. Portanto, não é a energia elétrica que requer que haja uma demanda contratada sempre atrelada a ela.

Caso fosse assim, os consumidores do grupo B, que não firmam esse contrato, jamais receberiam a energia. Inclusive, em um cenário diverso, a demanda contratada poderia não existir diante de um padrão de cabos (e demais configurações aplicadas) mais próximo do utilizado pelos grandes consumidores, e de uma grande possibilidade de ofertar essa energia sem ressalvas. Portanto, é preciso entender que a existência da demanda contratada não é, ela mesma, essencial, isto é, inseparável e indispensável como apresentado, para a entrega de energia elétrica.

Nesse momento, cabe destacar trecho do voto do Min. Alexandre de Moraes em que os conceitos de potência, já incluída na medida da energia elétrica, e potência parte da demanda contratada parecem se confundir, conforme será esclarecido:

Entendo, portanto, que assiste razão à parte recorrente, no sentido de que a energia elétrica, enquanto mercadoria, situa-se no campo da incidência do ICMS pelo seu valor global, o qual inclui tanto o quantum de energia efetivamente consumida, quanto a demanda de potência contratada, considerando que o consumo da energia elétrica é mensurável tanto em quantidade (consumo) quanto em intensidade (potência disponibilizada). Portanto, não há consumo de energia elétrica que não seja modulado por uma potência devidamente pré-estabelecida, por ser condição *sine qua non* ao seu fornecimento.

(BRASIL, 2020a, p. 38, grifo nosso)

Na realidade, a energia elétrica a ser entregue depende sim da potência – não da demanda contratada – em todas as vezes que será entregue. Isso, porque como disposto nos dois primeiros

capítulos, a energia elétrica é medida a partir da potência – que é uma grandeza que trata do trabalho feito – e do tempo durante o qual se demanda esse trabalho (CAMPOS, 2002; NEÁS, 2020). Portanto, é correta a percepção de que a energia depende da potência. Contudo, como destacado por Néas (2020), a potência ativa já caminha junto à energia elétrica efetivamente entregue, sendo, portanto, considerada nesse cálculo. Com isso, não há necessidade, ou sentido, de medir também as potências ativa e reativa que compõem a demanda contratada, para fins de incidência de ICMS. E mais, dessa forma, tudo já ocorre com alguma potência sendo considerada, isto é, com a potência da qual a energia elétrica entregue realmente depende.

Com isso, fica claro que há uma confusão entre a potência contratada e a potência que já é considerada na medição da energia elétrica. Tratam-se de potências distintas, de forma que somente a potência ativa, que já forma o cálculo da energia elétrica, realmente se relaciona com a entrega desse bem. A partir disso, como já mencionado, não há sentido em indicar que a potência contratada componha a base de cálculo do ICMS por ser uma intensidade mensurável para a energia elétrica. Afinal, a intensidade que de fato é mensurada na entrega da energia é a potência ativa e não a demanda contratada.

Em quarto lugar, um dos argumentos levantados no voto do Min. Alexandre de Moraes é acerca de um tratamento anti-isonômico e contrário ao princípio da capacidade contributiva ao retirar-se a incidência de ICMS da parcela paga à título de demanda contratada. Essa argumentação como já debatido não pode ter relação com uma avaliação material do direito antes da análise do fato gerador. Vejamos trecho nesse voto:

Embora não tenha sido objeto de discussão nos autos, vislumbro, ainda, que excluir a “demanda contratada” da base de cálculo do ICMS sobre operações relativas a energia elétrica infringe também o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal), tendo em vista que a “demanda contratada” é cobrada à parte apenas do grupo dos grandes consumidores de energia elétrica, que precisam de maior potência.

Ora são justamente estes que utilizam a energia para o desempenho de sua atividade econômica, com o fim de obter lucro. Por outro lado, o chamado grupo dos pequenos consumidores utiliza a energia elétrica apenas para fins domésticos, ou em comércio ou indústrias de pequeno porte.

Está fora de discussão que a capacidade contributiva dos grandes consumidores de energia elétrica é maior do que a do grupo dos pequenos consumidores, os quais têm o custo referente à demanda contratada embutido em suas faturas de energia elétrica.

(BRASIL, 2020a, p. 43-44)

Quanto a esse trecho, cabe lembrar que os grandes consumidores de fato pagam a energia consumida, bem como o ICMS incidente sobre essa energia, sem discutir isso, e arcam com a demanda contratada independentemente de sua tributação pelo ICMS. Dessa forma, eles pagam pela energia consumida, o que de fato ocorre em maior volume do que os consumidores do grupo B e pagam ICMS sobre esse valor que já é maior. Com isso, a capacidade contributiva já atua para que paguem, portanto, um maior valor de imposto no caso de haver fato gerador. Ainda, não haveria sentido, no caso do ICMS, imposto incidente sobre a circulação de mercadoria, buscar-se a tributação sobre a demanda contratada por se entender que o consumidor do grupo A teria maior capacidade contributiva diante de sua busca pelo lucro, como citado no voto vencido acima.

Partindo disso, é preciso compreender que a discussão acerca da incidência de ICMS sobre a demanda contratada deve analisar a ocorrência de fato gerador. Sem fato gerador, não há que se falar em necessidade de pagamento de tributo sobre a demanda contratada pelos consumidores do grupo A. Como visto no segundo capítulo, sob a ótica da ausência de fato gerador, esse argumento aproxima-se muito de uma ideia de justificativa moral, de forma a ir, conforme indica Néas (2020), contra a competência previamente estabelecida constitucionalmente, ao poder de tributar e à segurança jurídica. Por sua vez, sob a visão de há fato gerador, trata-se de discussão subsidiária, já que, uma vez que se entenda haver fato gerador, esse entendimento já bastaria para validar a incidência do ICMS.

Além disso, como apontado no segundo capítulo, já que a principal análise deve recair, em primeiro lugar, sobre a ocorrência ou não de fato gerador, pensando-se em igualdade e entendendo que não haja fato gerador, haveria mais sentido analisar a hipótese de os consumidores do grupo B fazerem jus a não incidência de ICMS sobre a parcela de demanda de potência dentro da taxa monômnia que pagam. Assim, pensando-se na possibilidade real de que esse valor fosse revelado dentro dessa taxa e diante da percepção de quanto representaria para analisar a viabilidade dessa hipótese.

Portanto, não há que se falar em ausência de isonomia tributária, igualdade ou atuação do princípio da capacidade contributiva quando se está diante de uma ação – a demanda contratada por si só – que não é fato gerador do ICMS.

Por fim, faz-se breve comentário acerca dos acórdãos que julgaram os Embargos de Declaração opostos tanto pelo lado dos contribuintes quanto pelo lado dos fiscos estaduais.

3.3. Comentários sobre os Acórdãos dos Embargos de Declaração

Como brevemente adiantado no tópico 3.1., existiram dois Embargos de Declaração opostos frente ao acórdão do RE nº 593824/SC: um deles, pela ABAPLAT, apresentando a visão dos contribuintes frente ao mérito e as repercussões diante do acórdão; o outro, pelo Estado de Santa Catarina, trazendo a visão dos fiscos estaduais, tendo alguns deles subscrito seus termos. Diante disso, o Min. Rel. proferiu decisão para ambos os recursos, diferenciando somente o relatório, mas mantendo o voto praticamente igual.

Resumidamente, pelo lado dos contribuintes, o recurso indicava a necessidade de se esclarecer se não haveria incidência de ICMS sobre qualquer valor de demanda ou se isso ocorreria no caso do atingimento da potência máxima em algum momento. Nesse ponto, vale destacar que o acórdão não respondeu diretamente a essa pergunta, atendo-se a reexplicar a tese firmada, mas sem abordar essa questão específica (BRASIL, 2020b; BRASIL, 2021a).

Nesse quesito, vale destacar que, embora o recorrente tenha apresentado em seu recurso questionamento acerca de ponto relevante abordado acima – a questão da terminologia –, ele pergunta acerca da incidência sobre a demanda contratada, indicando diversos termos que podem ser utilizados para referir a potência nesse caso, como “contratada, utilizada, de pico etc” (BRASIL, 2020b, p. 14). Destaca-se a forma como se pretende valorizar o fenômeno em si e não a terminologia. Como visto acima diante dos questionamentos terminológicos, isso pode parecer positivo, dando mais importância ao ocorrido; quanto negativo, por dificultar a aplicação do direito. No caso de não se optar pelo melhor termo, a situação pode ficar sujeita à má interpretação. Contudo, embora o Rel. tenha escolhido esse trecho para citar no relatório, não houve abordagem do tema no voto proferido.

Por sua vez, quanto ao recurso estadual, destaca-se, conforme apresentado no acórdão: a) proximidade entre energia e intensidade – essa última, em referência à potência –; b) diferença de tratamento entre consumidores livres e cativos, e entre consumidores do grupo A e do grupo B; c) incidência sobre operações relativas à energia elétrica; e d) dúvida acerca de o termo

“energia elétrica” incluir sua quantidade ou também sua intensidade (BRASIL, 2020c; BRASIL, 2021b)

Nesse voto, o Rel. também optou por não debater os pontos levantados pelo recorrente, valendo-se em ambos os casos do art. 1.022, do CPC⁵⁰ (BRASIL, 2015) para indicar que não reconhecia ali qualquer obscuridade, contradição ou omissão, que ensejasse a análise dos pontos levantados pelos recorrentes. Inclusive, nesse caso, o Rel. ainda indicou que o voto vencido teria abordado esses temas, de forma que o colegiado teria se posicionado “com o entendimento que julgou-se mais consentâneo com a ordem jurídico-constitucional vigente” (BRASIL, 2021b, p. 9). Ocorre, contudo, que não há entres os votos favoráveis aos contribuintes os entendimentos firmados sobre cada um dos argumentos e dúvidas apresentadas. A partir disso, com o trânsito em julgado do entendimento do acórdão anterior, entende-se pela ausência de análise dos pontos indicados.

Por fim, destaca-se que, dentre aquilo que foi dito nos acórdãos que julgaram os Embargos de Declaração, observa-se novamente alguns empregos de terminologia que permitem confundir a tese final firmada. Vejamos abaixo:

Assim, da leitura atenta dos termos do voto vencedor, constata-se que restou decidido, à luz do art. 155, § 2º, X, “i”, da Constituição Federal, art. 34, § 9º, do ADCT e da Lei Complementar 87/96, , que não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica.

Reitero, nesse sentido, que a demanda de potência elétrica não é passível, *per se*, de tributação via ICMS, a despeito de sua legítima cobrança tarifária pela prestação de serviço de energia elétrica. Ou seja, o imposto deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada.

Desse modo, a edição da supracitada tese de repercussão geral da matéria não deixa dúvidas quanto ao seu alcance: **Somente integram a base de cálculo do ICMS os valores referentes às operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor. Assim sendo, sobre a demanda contratada ou de potência não incide ICMS.**

(BRASIL, 2021a, p. 8-9; BRASIL, 2021b, p. 8-9)

⁵⁰ “Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;

II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;

III - corrigir erro material.

Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:

I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º ”

Afinal, no primeiro e terceiro parágrafos citados, parece clara a não incidência de ICMS sobre qualquer valor pago à título de demanda contratada. Contudo, novamente, o uso do termo “potência não utilizada” no segundo parágrafo pode levar a crer que incidiria ICMS sobre a parcela considerada “utilizada”, ainda que essa divisão possa ser criticada, como visto acima.

Diante da ausência de alteração da decisão anterior, a tese firmada conforme aquele acórdão anterior tornou-se definitiva. A partir disso, é evidente que; apesar de possíveis interpretações, por um lado, a partir da terminologia, de que haveria fato gerador; e, por outro lado, diante de algumas argumentações, de que não haveria fato gerador na situação narrada; a decisão transitada não oferece esclarecimentos suficientes para uma perfeita aplicação. A decisão oriunda do RE nº 593.824/SC, Tema nº 176 do STF, foi confusa em diversos trechos, de forma a poder interferir e impedir a sua devida aplicação – seja para uma visão ou para a outra. Afinal, quanto a ambas, há pontos que podem ser levantados pelo lado oposto.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do todo o exposto, inclusive considerando as dificuldades de aplicação prática da matéria a partir do REsp nº 960.476/SC do STJ e da súmula nº 191 do STJ, foi preciso observar cuidadosamente o acórdão analisado. Discussões acerca do tema se mantinham na jurisprudência, como o próprio RE analisado demonstra. Por isso, optou-se por realizar a análise tanto do voto vencedor quanto dos votos vencidos.

Primeiramente, o ICMS apresenta-se como um imposto incidente sobre a circulação de mercadoria, inclusive, no caso da energia elétrica. Requer-se que haja um negócio jurídico e a entrega da energia de forma física e jurídica – isto é, com alteração da titularidade, para que haja a realização do fato gerador, conforme ensina Carrazza (2020). A partir disso, qualquer outra suposta incidência extrapola as definições desse imposto.

Nessa seara, cabe destacar que, em meio à doutrina, ficou claro que a potência e a energia elétrica são grandezas diferentes de forma que somente a energia elétrica pode ser capaz de ser entregue no campo dos negócios jurídicos. Além disso, a potência apresenta-se como grandeza que reflete um trabalho realizado, o que está intimamente ligado com a energia elétrica. Assim, existe uma potência chamada de potência ativa que é considerada na mensuração da energia consumida, diferenciando-se da demanda contratada, composta tanto por potência ativa quanto reativa. Essa demanda representa uma potência que é disponibilizada, assegurando a viabilidade da entrega da energia elétrica em si. Isso é estabelecido de maneira mandatória sob forma de contrato no caso dos grandes consumidores, que compõem o grupo A. (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; ROCHA, 2017; NÉAS, 2020).

Com isso, é evidente que não há incidência do ICMS sobre o valor pago à título de demanda contratada. Essa potência é tão somente disponibilizada sem que possa, ela mesma, ser avaliada quanto à utilização. Afinal, não se trata de mercadoria (CAMPOS, 2002; CARRAZZA, 2020; NÉAS, 2020). Além disso, sua taxaçaõ revelaria uma dupla tributação, considerando a medição de potência já incluída na medição da energia elétrica e outra, portanto, além, exclusivamente para fins de demanda contratada, como destaca Neás (2020). Com isso, não há sequer possibilidade de incidência de ICMS.

Diante desses conhecimentos, bem como dos demais explorados nos dois primeiros capítulos, foi possível partir à análise do Tema de Repercussão Geral nº 176 do STF.

No voto vencedor, foi firmada a tese de não incidência de ICMS sobre a demanda contratada; contudo, destaca-se a composição do acórdão por votos confusos, em especial, no que tange à terminologia. Nesse ponto, inclusive, é preciso reconhecer que o acórdão mais prejudicou a tese firmada do que a justificou. É possível questionar-se, por exemplo, com a terminologia usada se a tese firmada de fato indicaria a não incidência sobre essa potência contratada ou se isso ocorreria em algum momento. Afinal, o Rel. apresenta termos acerca do tema de maneira controversa, como é o caso de “potência utilizada” e “potência ativa”. A partir daí, até mesmo observando a tese firmada, dúvidas dão suscitadas, gerando recursos, que não seriam conhecidos.

Pelo contexto geral das explicações e, compreendendo em alguns momentos a utilização de certos termos em alinhamento com o que constava em parte da legislação, é possível entender que há uma decisão material mais voltada à não incidência de ICMS sobre a demanda contratada. Inclusive, cabe destacar também a argumentação do Relator no sentido da valorização do consumo em si para o fato gerador do ICMS. Ele diferencia a disponibilização do efetivo consumo e diferencia a base de cálculo do ICMS do valor de demanda contratada, firmando seu entendimento.

Contudo, repara-se como isso se deu de forma a viabilizar dúvidas interpretativas que justificam até, em alto grau, duvidar da tese firmada e, igualmente, defender o entendimento contrário. Com base nisso, levando a uma redução da segurança jurídica acerca do tema. Inclusive, é de grande destaque a negativa na análise dos questionamentos apresentados em sede de Embargos de Declaração, afinal, sua análise teria salvo em muito o recurso julgado, já que as principais dúvidas interpretativas haviam sido apresentadas pelas partes. Assim, o Rel. teria tido ali a oportunidade de corrigir quaisquer equívocos ou dubiedades – o que não ocorreu.

Nesse ponto, cabe em muito destacar, a importância para o Direito Tributário, daquilo que é firmado em demais áreas do Direito e demais áreas de conhecimento em geral. Afinal, é preciso conhecer a realidade de um fenômeno para compreender a forma de incidência tributária. Com isso, o Direito Tributário apresenta-se de forma menos autônoma – ideia inclusive explorada no segundo capítulo, conforme Amaro (2014). Além disso, como também visto no

segundo capítulo a partir de Néas (2020), pensando-se em eficácia, o ideal seria conhecer a fundo um fenômeno para só então criar normas sobre ele. O presente caso reflete diretamente essas duas ideias e demonstra como há uma necessidade de interligação entre outras áreas e o Direito, em geral, e, especificamente, o Tributário. Como disposto acima, seria o ideal para que os termos corretos fossem utilizados, sem gerar diversas interpretações, e resguardando a Segurança Jurídica.

Por sua vez, no voto vencido, restou claro que o entendimento apresentado pelos Ministros em questão partia de um equívoco entre o significado de potência, de energia elétrica e de demanda contratada. Assim, o apontamento pela necessidade de medição e tributação da demanda contratada aparecia diante de uma proximidade com a energia, como até mencionado acima, ou ainda, sem considerar a existência de uma potência ativa já presente na medição da energia elétrica efetivamente consumida.

Além disso, havia uma perspectiva principiológica de tributar esse valor, já que também há incidência no caso dos consumidores do grupo B, que pagam a tarifa monômnia, sob uma ideia de isonomia e capacidade contributiva. Nesse caso, considerando-se a proximidade mencionada para observar a incidência do ICMS, contudo, sem tamanho enfoque na circulação de mercadoria. Logo, sob certo ponto de vista, encaminhando-se para uma tributação sem corroboração no ordenamento jurídico, uma vez que a potência não seria mercadoria nessa visão.

Nesse cenário, parte da exposição concentrou-se em argumentar que haveria desigualdade entre os contribuintes; quando, na realidade, caso se determine haver fato gerador no valor pago à título de demanda contratada, esse seria mais um argumento subsidiário, como mencionado no terceiro capítulo, do que de fato decisório. A existência do fato gerador por si só já faria com que houvesse a incidência do ICMS sobre essa parcela, sem a necessidade de se discutir isonomia ou capacidade contributiva. Assim como não haver esse fato gerador no caso dos grandes consumidores já descartaria a possibilidade de manter a tributação. Mais ainda, poderia levar a que se questionasse essa incidência também no que tange aos consumidores do grupo B e não se buscasse manter a tributação.

Por fim, pensando nas perspectivas futuras, à título do exemplo dos problemas observados no REsp nº 960.476/SC do STJ e na súmula nº 191 do STJ, é possível considerar que a presente

tese firmada não venha a produzir efeitos. Afinal, há diversas controvérsias em seu teor, no que tange ao emprego de termos técnicos de forma confusa. Com isso, é preciso aguardar o desenvolvimento de julgamentos no Judiciário, bem como possíveis alterações legislativas. Assim, observando o rumo da interpretação que será a majoritária. De toda forma, sendo difícil afastar outras interpretações diante da literalidade dos termos empregados equivocadamente, e das argumentações construídas.

De forma crítica, portanto, ficou clara a perda de oportunidade de consolidar os pontos discutidos proporcionando Segurança Jurídica. Como dito, esse tema vem sendo discutido há anos sem solução, apesar de julgados e determinações anteriores e, possivelmente, continuará assim. Cabe destacar que os pontos centrais de controvérsia no que tange aos termos usados poderiam ter sido sanadas pelos questionamentos apresentados por ambas as partes nos Embargos de Declaração. Contudo, sem sua análise, as questões então levantadas continuaram visíveis e sem respostas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói: Impetus, 2007. 177 p.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; VALLE, Gabriel Arbex. A Demanda Contratada de Energia Elétrica e o ICMS. In: MOREIRA, André Mendes; NASCIMENTO, José Carlos Martins do (org.). **Direito tributário no setor elétrico**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 93-108.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 414, de 2010b. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414comp.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 03 set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Convênio ICMS n.º 128 de 2º de outubro de 1994. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Brasília, 1994. Disponível em: www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afLoop=50096133154780309&datasource=UCMServer%23dDocName%3A88777&_adf.ctrl-state=ryupha593_9. Acesso em 09 set. 2021.

BRASIL. Decreto nº 62.724, de 1968. Estabelece normas gerais de tarifação para as empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica. Brasília, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d62724.htm. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 18 abr. 2021

BRASIL. Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.848compilado.htm. Acesso em: 27 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 16 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18987cons.htm. Acesso em 27 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm. Acesso em: 27 ago. 2021.

BRASIL. Portaria nº 222, de 22 de dezembro de 1987. 1987. Disponível em: <https://www.yumpu.com/pt/document/read/36384046/portaria-na-222-de-22-de-dezembro-de-1987-vidaeaneel>. Acesso em 19 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp nº 1163020/RS; REsp nº 1699851/TO; REsp nº 1692023/MT; REsp nº 1734902/SP; REsp nº 1734946/SP. Tema nº 986 - Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS. Rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1692023. Acesso em 18 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 960.476/SC, Recurso Repetitivo. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. **Diário da Justiça Eletrônico (DJe) nº 361**. Brasília, 13 maio 2009a. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200701362950&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 391, de 2009. Brasília, 2009b. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula391.pdf. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Conheça melhor o instituto da repercussão geral**. Jusbrasil. [S.l.], publicado em 20 de dezembro de 2010a. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/noticias/2515827/conheca-melhor-o-instituto-da-repercussao-geral#:~:text=O%20instituto%20da%20Repercuss%C3%A3o%20Geral%20surgiu%20com%20a%20chegada%20da,organiza%C3%A7%C3%A3o%20e%20a%20racionalidade%20dos>. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. no RE nº 593824/SC, Tema nº 176 - Inclusão dos Valores Pagos A Título de “Demanda Contratada” na Base de Cálculo do ICMS Sobre Operações Envolvendo Energia Elétrica, Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário da Justiça Eletrônico (DJe) nº 07**. Brasília, 18 jan. 2021a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642244&numeroProcesso=593824&classeProcesso=RE&numeroTema=176>. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 593824/SC, Tema nº 176 - Inclusão dos Valores Pagos A Título de “Demanda Contratada” na Base de Cálculo do ICMS Sobre Operações Envolvendo Energia Elétrica, Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário da Justiça Eletrônico (DJe) nº 123**. Brasília, 19 maio 2020a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642244&numeroProcesso=593824&classeProcesso=RE&numeroTema=176>. Acesso em: 18 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 593824/SC. Peça nº 123. Petição de Oposição de Embargos de Declaração. Petição nº 36959/2020. Apresentada pela Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário, Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte - ABAPLAT. Protocolo realizado em 26 maio de 2020b. p. 14. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2642244>. Acesso em 11 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 593824/SC. Peça nº 135. Petição de Oposição de Embargos de Declaração. Petição nº 39207/2020. Apresentada pelo Estado de Santa Catarina. Protocolo realizado em 01 jun. de 2020c. p. 5 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2642244>. Acesso em 11 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 714.139/SC, Tema nº 745 – Alcance do art. 155, par. 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário da Justiça Eletrônico (DJe) nº 49**. Brasília, 15 mar. 2022. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>. Acesso em 24 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Emb. Decl. no RE nº 593824/SC, Tema nº 176 - Inclusão dos Valores Pagos A Título de “Demanda Contratada” na Base de Cálculo do ICMS Sobre Operações Envolvendo Energia Elétrica, Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário da Justiça Eletrônico (DJe) nº 23**. Brasília, 08 fev. 2021b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642244&numeroProcesso=593824&classeProcesso=RE&numeroTema=176>. Acesso em: 18 abr. 2021.

CAMPOS, Clever M. **Introdução ao direito de energia elétrica**. 1ª ed. São Paulo: Ícone, 2001.

CARDOSO, Bruno Oliveira. **Contratos De Demanda No Fornecimento De Energia Elétrica – Impossibilidade De Incidência Do Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Serviços De Telecomunicações E Transporte Interestadual E Intermunicipal – ICMS**. Oliveira Cardoso Advogados, 2009? Disponível em: http://oliveiracardoso.com.br/pdf/artigo_icms_contrato_demanda_energia_eletrica.pdf. Acesso em: 17 abr. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed. São Paulo: Malheiros. 2020. 712 p.

CCEE. **Ambiente livre e ambiente regulado**. Disponível em: https://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/como-participar/ambiente-livre-ambiente-regulado?_adf.ctrl-

state=9wch75q0s_1&_afrLoop=321485772208065#!%40%40%3F_afrLoop%3D321485772208065%26_adf.ctrl-state%3D9wch75q0s_5. Acesso em 27 ago. 2021a.

CCEE. **Comercialização.** Disponível em:

https://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/onde-atuamos/comercializacao?_adf.ctrl-state=no8tsu3bc_14&_afrLoop=919515789407381#!%40%40%3F_afrLoop%3D919515789407381%26_adf.ctrl-state%3Dno8tsu3bc_18. Acesso em 27 ago. 2021b.

CCEE. **Conheça as modalidades de agentes.** Disponível em:

https://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/como-participar/participe/conheca_modalidades?_adf.ctrl-state=no8tsu3bc_1&_afrLoop=919398690780400#!%40%40%3F_afrLoop%3D919398690780400%26_adf.ctrl-state%3Dno8tsu3bc_5. Acesso em 27 ago. 2021c.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DANTAS FILHO, José Erinaldo; MONTEIRO, Valdetário Andrade. ICMS: da Impossibilidade da Incidência do Imposto sobre a Chamada "Sobretarifa de Energia Elétrica". **Revista Dialética de Direito Tributário (Rddt)**, São Paulo, n. 74, p. 82-88, nov. 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 30 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. 1088p.

FONSECA, Bruna. Tax Group. **Tabela ICMS 2021: Fique por dentro das alíquotas estaduais atualizadas.** 2021. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-2021-atualizada/>. Acesso em 10 set. 2021.

GANIM, Antônio. **ICMS no setor elétrico brasileiro.** Rio de Janeiro: Synergia Editora, 2018. 136 p.

GANIM, Antônio. **Setor Elétrico Brasileiro: aspectos regulamentares, tributários e contábeis.** Brasília: Synergia Editora, 2008. 506 p

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de; PEREIRA NETTO, Antônio Alves. A ENERGIA ELÉTRICA COMO MERCADORIA SUPÉRFLUA PARA FINS DO ICMS E SEU CONTROLE JUDICIAL. *Revista Jurídica*, [S.l.], v. 3, n. 40, p. 251 - 280, jan. 2016. ISSN 2316-753X. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1360/917>>. Acesso em: 26 abr. 2021. doi:<http://dx.doi.org/10.21902/revistajur.2316-753X.v3i40.1360>.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário (Rddt)**, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 41. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2020. 562 p.

MACHADO, Maira R.. “O estudo de caso na pesquisa em direito.” In: M.R.Machado (org.), **Pesquisar Empiricamente o Direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017, cap.11.

NEÁS, Felipe Leal Leite. **ICMS sobre a demanda de Potência de Energia Elétrica**. Belo Horizonte: Dialética Editora, 2020. 139 p.

REIS, L. N.; PINTO, D. P.; OLIVEIRA, A. R.. **Aspectos Controversos sobre a Incidência de ICMS nas Tarifas de Energia Elétrica – Estudos de Casos Reais**. MFAP - Consultoria, 2008?. Disponível em: <https://www.mfap.com.br/pesquisa/arquivos/20081210154035-31070.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2021.

ROCHA, Alden Barretto Furtado da. **A Legitimidade Do Contribuinte De Fato Do Icms Incidente Sobre Demanda Contratada De Energia Elétrica Para Propor Ação De Repetição De Indébito**. 2017. 15p. Artigo de Conclusão de Curso de Especialização - Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ), Rio de Janeiro/RJ. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2017/pdf/AldenBarrettoFurtadodaRocha.pdf. Acesso em: 17 abr. 2021.

SALIBA, Luciana Goulart F.; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário (Rddt)**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 152-166, 2008. Cadernos de Direito Tributário.