

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**A APURAÇÃO DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA, NO
AMBIENTE DE CONTRAÇÃO LIVRE E MERCADO DE CURTO PRAZO, E A
SINERGIA COM O DIREITO REGULATÓRIO**

LAURA SHIRLEY YAHUITA MAQUERA

São Paulo – SP

2017

LAURA SHIRLEY YAHUITA MAQUERA

**A APURAÇÃO DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA, NO
AMBIENTE DE CONTRAÇÃO LIVRE E MERCADO DE CURTO PRAZO, E A
SINERGIA COM O DIREITO REGULATÓRIO**

Trabalho de conclusão do curso de especialização em Direito Tributário como parte dos requisitos para a obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Prof. Dra. Aurora Tomazini de Carvalho

São Paulo – SP

2017

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTES TRABALHOS, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

MAQUERA, Laura Shirley Yahuita

A apuração do ICMS na comercialização de energia, no ambiente de contratação livre e mercado de curto prazo, e a sinergia com o Direito Regulatório/ Laura Shirley Yahuita Maquera. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

60 fl.

Monografia. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Especialização em Direito Tributário - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, SP.

Área de Concentração: Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof. Dra. Aurora Tomazini de Carvalho.

1. ICMS sobre energia elétrica 2. Comercialização de energia elétrica 3. Sinergia do Direito Tributário e Regulatório.

LAURA SHIRLEY YAHUITA MAQUERA

**A APURAÇÃO DO ICMS NA COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA, NO
AMBIENTE DE CONTRAÇÃO LIVRE E MERCADO DE CURTO PRAZO, E A
SINERGIA COM O DIREITO REGULATÓRIO**

Trabalho de conclusão do curso de
especialização em Direito Tributário como
parte dos requisitos para a obtenção do grau de
especialista em Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____

Instituição _____ Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição _____ Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição _____ Assinatura _____

Trabalho apresentado e aprovado em ____ de _____ de ____.

A meu amor, Danilo Henrique do Carmo Vieira, tão presente nesta especialização, sendo um grande parceiro nos momentos felizes e grandes dificuldades, sempre com um gesto de incentivo e carinho.

AGRADECIMENTO

Agradeço aos meus pais, Juan Maquera e Adela Vargas, por todo carinho e amor fornecidos, possibilitando-me crescer em uma família harmoniosa, com valores morais e que definem o ser humano que me formei.

As minhas irmãs e a meu irmão, por todo carinho e compreensão.

A meu amor, Danilo, tão presente, compreensivo e companheiro, em cada aflição e alegria presenciados.

A meus colegas de trabalho, que proporcionaram um ambiente de trabalho capaz de aumentar minhas inquietações sobre o tema e a sinergia da área do Direito Tributário e Regulatório.

Especialmente a meus professores, dentre os quais destaco minha orientadora, Dra. Aurora Tomazini de Carvalho, pela compreensão e motivação com o tema proposto, e o professor Dr. Jonathan Barros Vita, por todas as dicas de aprimoramento e ensinamentos prestados no curso de especialização em Direito Tributário.

*A contemplação da árvore não pode toldar a
visão da floresta. Não é possível apegar-se a
um texto avulso, com abstração do contexto
em que inserido.*
Geraldo Ataliba

RESUMO

A presente pesquisa consiste em apurar o imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) incidente no consumo de energia elétrica adquirida no ambiente de contratação livre (ACL) e no mercado de curto prazo (MCP), por meio das normas tributárias e regulatórias que tratam sobre o tema energia elétrica. Tem-se como objetivo maior demonstrar, na apuração do imposto, a integração do Direito Regulatório e do Direito Tributário. Especificamente, busca-se desmitificar o que representa a base de cálculo do ICMS na comercialização de energia no ACL ou no MCP, com a evidência dos conceitos extraídos da regulação, pois se tem como hipótese que a divergência de interpretação da base de cálculo do ICMS sobre o produto energia elétrica talvez decorra da interpretação isolada ou da falta de conhecimento do intérprete sobre os conceitos que norteiam o Direito Regulatório quanto à forma de apuração ou medição da energia elétrica. De tal modo, a pesquisa justifica-se pela especificidade da questão e pelo grau de impacto financeiro na operação de comercialização de energia elétrica no ACL e MCP, pois contempla a busca pela sinergia dos conceitos indicados pelas áreas do Direito citadas. A metodologia utilizada nesta pesquisa é indutiva e qualitativa, sendo estruturada em três capítulos. Averiguou-se que a interpretação isolada de qualquer espécie de normativo na apuração do ICMS sobre energia elétrica pode refletir na compreensão dúbia ou inexata quanto à entidade competente para legislar sobre o assunto, bem como quanto à forma de aplicação de tais conceitos na apuração do referido imposto, em mercado distinto do consumo cativo. Resultando na exigência de conhecimentos específicos nos demais ambientes de comercialização de energia elétrica, bem como considerações de tais preceitos citados na pesquisa para melhor compreensão e ingresso neste tipo de mercado.

Palavras-chave: ICMS sobre energia elétrica. Comercialização de energia elétrica. Sinergia. Direito Tributário e Regulatório.

ABSTRACT

The present research consists in determining the tax on the circulation of goods and on services of interstate transport, intermunicipal transport and communication services (ICMS) incident on the consumption of electric energy acquired in the free contracting environment (ACL) and in the short term market (MCP), through the tax and regulatory rules that deal with the subject of electric energy. The main objective is to demonstrate, in the calculation of the tax, the integration of the Regulatory Law and the Tax Law. Specifically, it seeks to demystify what represents the calculation basis of ICMS in the commercialization of energy in the ACL or in the MCP, with the evidence of the concepts extracted from the regulation, since it is hypothesized that the divergence of interpretation of the ICMS calculation base on the product electric energy may be derived from the isolated interpretation or the lack of knowledge of the interpreter about the concepts that guide the Regulatory Law as to the form of calculation or measurement of electric energy. The research is justified by the specificity of the question and by the degree of financial impact in the commercialization of electric energy in the ACL and MCP, since it contemplates the search for the synergy of the concepts indicated by the mentioned areas of Law. The methodology used in this research is inductive and qualitative, being structured in three chapters. It was found that the isolated interpretation of any kind of normative in the calculation of the ICMS on electric energy can reflect in the dubious or inaccurate understanding as to the competent authority to legislate on the subject, as well as on the form of application of such concepts in the calculation of said tax on a market other than captive consumption. Resulting in the requirement of specific knowledge in the other electric energy commercialization environments, as well as considerations of such precepts cited in the research for better understanding and entry into this type of market.

Keywords: ICMS on electricity. Commercialization of electric energy. Synergy. Tax and Regulatory Law.

Lista de Ilustrações

Figura 1 – Relação entre agentes e consumidores de energia	27
Figura 2 – Relação entre agentes na comercialização de energia elétrica.....	29
Figura 3 – Liquidação de contratos de Energia no MCP.....	34
Figura 4 – Organograma Ministério da Fazenda (MF)	41

SUMÁRIO

Introdução	10
Capítulo 1 – A apuração da base calculada do ICMS.....	13
1.1 Do direito e da aplicação da norma jurídica	13
1.2 O fato gerador da tributação do ICMS sobre a energia elétrica.....	15
1.3 Regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre energia elétrica.....	17
1.4 A distinção da base de cálculo e base calculada do ICMS sobre a energia	20
Capítulo 2 – A comercialização de energia elétrica no ambiente de contratação livre e mercado de curto prazo	25
2.1 Do mercado de energia elétrica	25
2.1.1 O ambiente de contratação livre de energia elétrica	30
2.1.2 Da comercialização no mercado de curto prazo	33
2.1.3 Da distinção da energia adquirida no ambiente de contratação regulada	36
2.2 Operacionalização e dados de registro da comercialização de energia	36
2.3 Os <i>stakeholders</i> na comercialização de energia	39
Capítulo 3 – A sinergia entre as áreas do Direito	45
3.1 Da ligação entre o Direito Tributário e Regulatório	45
3.2 A estrutura normativa do direito tributário na aferição do ICMS.....	47
3.3 A estrutura normativa do direito regulatório na identificação da energia elétrica consumida	50
3.4 Do papel do intérprete na apuração da base de calculada do ICMS sobre energia elétrica	52
Considerações finais	54
Referências Bibliográficas	57

Introdução

Em relação à apuração do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) no consumo de energia elétrica adquirida no ambiente de contratação livre (ACL) e do mercado de curto prazo (MCP), sabe-se que há integração dos conceitos extraídos do Direito Regulatório e do Direito Tributário para fins de apuração do ICMS quando da comercialização e aquisição de energia em ambiente distinto do consumo cativo.

Quanto a tal ponto de integração destas áreas do Direito, indica-se a visão de Geraldo Ataliba, que destaca que “não se pode interpretar o preceito constitucional isoladamente, ignorando-se sua inserção sistemática”¹. Assim, compreende-se, inicialmente, que a divergência de interpretação na apuração da base de cálculo do ICMS sobre o produto energia talvez decorra da interpretação isolada ou da falta de conhecimento do intérprete sobre os conceitos que norteiam o Direito Regulatório na constatação da forma de apuração ou da medição da energia elétrica.

Com destaque no impacto financeiro sobre tais receitas auferidas pelo Estado, considerando-se o ICMS uma fonte relevante de receita, conforme dados disponibilizados pela Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS)², apontam que o valor arrecadado de ICMS sobre energia elétrica representou, em 2016, em valores correntes, a soma de R\$ 7.221.315.267 (sete trilhões, duzentos e vinte e um bilhão, trezentos e quinze milhões e duzentos e sessenta e sete mil), conforme Figura 1, por região, a seguir:

Região	Acumulado em 2016 (R\$ MIL)
Norte	350.857.986*
Nordeste	267.111.509*
Sudeste	4.362.458.194*
Sul	1.791.952.640*
Centro-Oeste	448.934.938
Brasil	7.221.315.267*

(*) Valor Provisório

Quadro 1 – Arrecadação específica – energia

Fonte: Cotepe/ICMS³. Última Atualização: 10/02/2017.

¹ ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais e isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias. *R. Inf. legisl.* Brasília, a.17, nº 65, jan/mar 1980. p. 128.

² CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. *Boletim do ICMS*. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao Acesso: 14 fev. 2017.

³ Ibidem.

Deste modo, apura-se que a interpretação isolada da norma na apuração do ICMS instituto pode gerar a compreensão dúbia ou inexata quanto à entidade competente para legislar sobre o assunto, bem como quanto à forma de aplicação de tais conceitos na apuração do ICMS quando da comercialização e aquisição de energia em ambiente distintos do consumo cativo – de modo a exigir conhecimentos específicos do intérprete sobre os demais ambientes de comercialização de energia elétrica.

Nessa linha, busca-se destacar a relevância da apuração da base de cálculo do ICMS, bem como sinalizar seus efeitos práticos quando do recolhimento indevido. A compreensão da função da base de cálculo é destacada pelo esclarecimento do Professor Roque Antonio Carraza⁴:

Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência dos tributos, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo.

Assim, identifica-se a sinergia entre as áreas do Direito Regulatório e Tributário em busca da melhor indicação dos fatos juridicizados e tratados pela norma jurídica. Sobre tais pontos, a doutrina esclarece:

Isso implica, desde logo, reconhecer que a construção da norma jurídica se acha condicionada por situações factuais que organizam o contorno existencial do sujeito da interpretação, a partir das quais se inaugura o percurso gerativo de sentido. Mais: que a sucessão cronológica dos acontecimentos seja devidamente investigada, tomando-se como ponto de referência as circunstâncias mesmas que cercaram a edição da norma interpretada.⁵

A utilização do método indutivo na presente pesquisa, que consiste na coleta de um tema e o estudo minucioso, é explicada pela professora Eva Maria Lakato:

[...] conjunto de processos por meio dos quais se passa dos dados as leis [...] como se obtém uma proposição objetiva, ou seja, que se possa reconhecer na observação aplicada. Ela não consiste em apenas perceber, mas também em apreender os caracteres do fenômeno, por meio da atenção e da análise dos fatos.⁶

Conhecendo este cenário, a presente pesquisa tem por questão central apurar o ICMS no consumo de energia elétrica adquirida no ambiente de contratação livre (ACL) e do

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 37.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Função Social dos Tributos, Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 93.

⁶ MARCONI, Maria Andrade. *Metodologia Científica*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 255.

mercado de curto prazo (MCP).

O objetivo principal é demonstrar, na apuração da base de cálculo do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), a integração entre o Direito Regulatório e o Direito Tributário para a aplicação de tais conceitos para fins de apuração do ICMS quando da comercialização e aquisição de energia em ambiente distinto do consumo cativo.

A importância do tema é destacada em razão de sua especificidade e do grau de impacto financeiro na operação de comercialização de energia elétrica nos ACL e MCP, pois contempla a busca pela sinergia dos conceitos indicados pelas áreas do Direito Tributário e Regulatório. Desta maneira, este trabalho contribui com o meio acadêmico e empresarial.

Desenvolvendo-se os estudos do presente trabalho por meio da leitura de doutrinas, jurisprudências, periódicos e artigos, da aquisição de materiais e da realização de pesquisas nas bibliotecas e meios eletrônicos, este estudo tem natureza bibliográfica. Por meio da abordagem qualitativa, busca-se a compreensão e a interpretação da situação ora pesquisada.

Para tal, no Capítulo 1 são trazidos esclarecimentos da doutrina sobre base de cálculo e calculada e sua reflexão na apuração do ICMS incidente sobre produto energia elétrica; também, é estudada a aplicabilidade da norma jurídica, de modo a sinalizar, por meio de normativos, o momento de subsunção do fato à norma. O objetivo deste capítulo é, por meio, das fundamentações do Direito Regulatório, evidenciar o momento de consumo de energia, fato gerador do ICMS tratado pelo Direito Tributário (quando da comercialização da energia no ACL ou MCP) e fazer um aprofundamento sobre o consequente apurado na regra-matriz de incidência tributária.

O Capítulo 2 trata brevemente a formação do mercado de energia e a estruturação dos agentes participantes do setor elétrico para melhor elucidação do tema, discutindo (i) a questão de operacionalização e os dados de registros da comercialização de energia e (ii) a atuação da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica no papel de apuradora da Liquidação Financeira e mensuradora da energia comercialização no MCP, com ressalvas das partes interessadas nessa comercialização – destacando-se a atuação das Fazendas e do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Por fim, o Capítulo 3 aborda questões de integração, análise e apuração do ICMS do Direito Tributário e do Direito Regulatório, com referência à estrutura normativa a ser percorrida e destacando o papel do intérprete.

Capítulo 1 – A apuração da base calculada do ICMS

A composição da base calculada do imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre a energia elétrica enseja a identificação e definição da hipótese de incidência (objeto da presente investigação), a análise da norma jurídica aplicável, a caracterização do fato gerador e a estruturação da regra-matriz de incidência tributária (antecedente e consequente).

A doutrina⁷ sobre os aspectos materiais do ICMS constata a existência mínima de cinco hipóteses de incidência tributária diferentes, sendo a distinção amparada pela constatação de base de cálculo distinta tal como a incidente sobre: (i) circulação de mercadorias; (ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) serviços de comunicação; (iv) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Nesse sentido, o presente capítulo aborda as premissas para compreensão da regra-matriz do ICMS, a apuração da base calculada do ICMS e a forma de aplicação da norma jurídica, com o objetivo de desmembrar a fundamentação atinente à cobrança de ICMS sobre energia elétrica comercializada no âmbito do mercado de curto prazo e das contratações bilaterais.

1.1 Do direito e da aplicação da norma jurídica

Na acepção doutrinária do termo “Direito”, este se compreende como a interligação das normas jurídicas capazes de indicar as situações que devem ou não ser realizadas pelo homem. Destaca-se, no entanto, a abrangência do termo Direito como não sendo o mero conjunto de normas. Aponta a doutrina que o termo:

[...] é palavra plurívoca, pois possui vários significados, ainda que ligados e entrelaçados, com sentido analógico [...] o Direito como ciência, enfeixa o estudo e a compreensão das normas postas pelo Estado ou pela natureza do homem [...] tem como objeto analisar e estabelecer princípios para os fenômenos sociais.⁸

Entende-se que, a depender do contexto, a palavra Direito pode deter significados

⁷ ROQUE, Antônio Carrazza. ICMS: Operações de Performance. Imunidade. Exegese do art. 155, §2º, XII, e da CF. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 341.

⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 9.

diversos. Assim, “[...] não há uma definição verdadeira e uma falsa, mas somente, se tanto, uma definição mais oportuna e uma menos oportuna [...] limitando o significado da palavra “direito” às normas de conduta emanadas do poder estatal”⁹.

Nessa linha, para Bobbio¹⁰,

[...] o problema da caracterização do direito não reside sobre o plano da relação; se encontra somente sobre o plano das normas que regulam a relação. Em outras palavras: dado um vínculo de interdependência entre relação jurídica e norma jurídica, nós não diríamos que uma norma é jurídica porque regula uma relação jurídica, mas sim que uma relação é jurídica porque é regulada por uma norma jurídica.

A norma jurídica é aquela determinada, em sua abrangência, pelo comportamento do homem que vive em sociedade, havendo, no mínimo, um comando intrinsecamente ligado ao conceito de norma jurídica. Ataliba¹¹, sobre o tema, salienta que a estrutura de norma jurídica é complexa, de modo que não se limita apenas a um comando, mas contempla hipótese, mandamento e sanção, de tal sorte a indicar as premissas para caracterização da norma como norma jurídica.

Na obra *Introdução ao Estudo do Direito*, o professor Silvo Venosa¹² esclarece a estrutura básica da descrição da norma ou tipificação, e entende-se claramente que a norma jurídica é a apresentação da descrição hipotética, ou seja, a hipótese de Ataliba, de modo a prever a produção de certos efeitos – consequentemente, dos conceitos de mandamento e sanção, sinalizados pelo professor Geraldo Ataliba.

Assim, compreende-se que toda norma jurídica tem como vetor semântico a conduta humana: dirige-se à conduta humana como escopo final (norma de conduta) e volta à conduta humana, com a finalidade de pautar a produção normativa (norma de produção normativa); ainda, dirige-se imediatamente a uma norma para mediatamente regular a conduta humana (norma de revisão sistêmica)¹³. Esta relação impositiva e de subordinação, por meio de normas jurídicas, orienta o comportamento humano, pois regula a relação jurídica desses sujeitos.

No âmbito do Direito Tributário, a estruturação da regra-matriz de incidência tributária pode ser compreendida como norma jurídica, uma vez que consegue conduzir a relação entre

⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2001. p. 34.

¹⁰ Idem, p. 43.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 42

¹² VENOSA, Silvio de Salvo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 35.

¹³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000.

o contribuinte e o Fisco quando da ocorrência do fato descrito pela norma como gerador e objeto da relação jurídica tributária, ou seja, descreve a hipótese de incidência, mandamento e sanção (este último variável, a depender da doutrina adotada).

O professor Hugo de Brito¹⁴, sobre o tema, define que a regra-matriz pode conceituar-se como norma jurídica, pois indica a hipótese de incidência, com crítica à impropriedade do termo:

Parece-nos, todavia, que a expressão designa mais adequadamente a norma da Constituição que, ao atribuir a uma pessoa jurídica de Direito Público competência para instituir um tributo, define o campo factual dentro do qual pode o respectivo legislador situar a definição da hipótese de incidência daquele tributo.

1.2 O fato gerador da tributação do ICMS sobre a energia elétrica

Partindo-se da premissa de que fato gerador corresponde à ocorrência no mundo do fato em si, isto resulta na ocorrência da hipótese de incidência indicada pela norma; assim, apura-se o nascimento da obrigação tributária caracterizada pelo efeito de subsunção do fato à norma. Deste modo, verifica-se este fenômeno quando o fato é revestido pela previsão da hipótese ditada pela lei: “[...] diz-se que um fato se submete à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente a descrição que dele faz a lei”¹⁵.

O fato gerador, que desencadeia a tributação do ICMS sobre energia elétrica, detém previsão na *Constituição Federal de 1988*, com a seguinte indicação:

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

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

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (§3º, do inciso II, do art. 155, da Constituição Federal, de 1988).¹⁶

Em segundo plano, têm-se as definições da Lei Complementar nº 87/1996, a qual indica a equiparação da energia elétrica ao conceito de mercadoria, ao sinalizar em seu texto que sobre a energia comercializada para consumo incide também o ICMS, conforme previsão

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2011. p. 201.

¹⁵ Ataliba, op cit., 2012, p. 69.

¹⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF, 1988.

normativa, a seguir:

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

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

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.¹⁷

Assim, verifica-se na legislação supracitada a equiparação da energia (algo incorpóreo) ao conceito de mercadoria. Tal equiparação, de igual modo, constata-se na redação dada pelo Código Civil, de 2002, na Seção I (Dos Bens Móveis), que dispõe: “Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: I - as energias que tenham valor econômico [...]”¹⁸.

Neste diapasão, entende-se que houve um alargamento do conceito de mercadoria ao indicar que o ICMS é um imposto característico da comercialização de energia elétrica (bem incorpóreo). Sobre o tema, o doutrinador Paulsen¹⁹ ressalta, que:

Mercadoria, é o bem corpóreo de atividade profissional do produtor, indústria e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

Este conceito sofreu ampliação constitucional, ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito da incidência do imposto, enquadrando no espectro mercantil (art. 155, §3º, CF).

Assim, os mandamentos legais que instituem e esclarecem a relação jurídica formada na comercialização de energia elétrica expõem a limitação dos Estados quando a lei faz referência às “operações de circulação de mercadoria”, pois se entende a necessidade de existência: (i) de um negócio jurídico válido (mercancia); (ii) de consequente circulação de mercadoria; (iii) de algum impacto econômico em relação ao titular da operação; e (iv) de transferência do bem corpóreo, observando-se as exceções da lei, tal como no exemplo da energia elétrica.

¹⁷ BRASIL. *Lei Complementar nº 87/1996. 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, DF, 1996.

¹⁸ BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.* Brasília, DF, 2002.

¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. *Impostos: federais, estaduais e municipais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2004. p. 201.

Na análise da estrutura de comercialização de energia no país, identifica-se que o fato gerador do ICMS sobre energia elétrica detém relação direta com o consumidor, em virtude do negócio jurídico formado entre o fornecedor e o consumidor da energia elétrica. Deste modo, parte-se da premissa de que se forma a relação jurídica tributária “[...] no momento em que no mundo fenomênico acontece o fato descrito na norma que a institui. Assim, diz-se que a relação jurídica obrigacional tributária nasce com o acontecimento do denominado fato gerador”²⁰.

Quanto à comercialização de energia elétrica, o professor Clever Campos²¹ indica:

[...] o bem energia elétrica é o resultado da conversão energéticas a partir de fontes primárias de origens diversas (hidráulica, nuclear, solar, eólica, combustíveis fósseis etc.) [...] é objeto das mais variadas relações de direito, é móvel, está dentro do comércio, é acessório com relação ao seu sistema gerador, transmissor, distribuidor [...] as relações jurídicas que envolvem o bem energia elétrica podem ter naturezas diversas: civil penal, administrativa, tributária, obrigacional ou de consumo. Sendo o bem energia elétrica coisa móvel, o contrato de natureza mercantil que a tenha como objeto, aperfeiçoa-se com a entrega e o pagamento do preço.

De tal modo, se o Direito é “[...] um conjunto ou sistema de normas jurídicas válidas em determinado espaço de tempo e lugar”, explica-se que parte “Daí a procedência desta visão da regra-matriz de incidência, que é uma norma jurídica em sentido estrito”. Determinada técnica será utilizada para identificar o mínimo necessário para verificação da obrigação tributária.

1.3 Regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre energia elétrica

Na compreensão da regra-matriz de incidência tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica comercializada no mercado de curto prazo ou negociada livremente, destacam-se as características do antecedente e consequente desta regra, uma vez que a regra-matriz é aquela que permite a estruturação lógica e mínima de qualquer norma jurídica, com a indicação dos elementos essenciais de existência.

Assim, efetua-se a divisão desta sob a ótica de antecedente e consequente, na qual o primeiro é aquele que indica as constatações iniciais da norma jurídica para caracterização, no plano hipotético, e o segundo é a formação dos elementos pessoais após a constatação da ocorrência do fato no mundo fenomênico para formação da obrigação tributária, pois compreende-se que a incidência “[...] é uma operação de inclusão de classes e de implantação:

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo. Malheiros. 2015.p.249.

²¹ CAMPOS, Clever. *Curso básico de energia elétrica*. Rio de Janeiro: Synergia. 2010. p.10-11.

um elemento, pertencente à classe dos fatos, é inserido na classe dos fatos previstos em lei, o que implicará o nascimento da obrigação”²².

Deste modo, o antecedente sinaliza ao operador do direito questões sobre a relação jurídica de interesse da norma, ou seja, sinalização do fato gerador e ato ou fato desencadeador da obrigação tributária, em razão da previsão da norma, bem como os critérios a serem observados em relação ao fato praticado, ao momento e ao local de repercussão.

A doutrina sobre o tema, aponta que:

[...] Tais coordenações de ação, tempo e espaço são respectivamente denominadas de critério material, temporal e especial. O critério material é composto de um verbo pessoal de predicação incompleta que estabelece a ação a ser praticada, como, circular mercadoria [...] o critério temporal nos diz quando, em que momento a ação deverá ocorrer e, por sua vez, o critério especial nos diz o local, que pode ser todo o território nacional, parte dele ou um determinado ponto. A conjunção desses três elementos forma o antecedente ou hipótese de incidência da regra-matriz.²³

Em linhas gerais, quando da apuração da regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre energia elétrica, efetua-se a classificação do antecedente nos moldes a seguir:

- a) Critério material: comercializar energia elétrica para consumo. O professor Marcelo Viana Salomão²⁴ esclarece que o ICMS, em geral, “[...] incide sobre o negócio jurídico (operações) relativo à transferência de titularidade (circulação) de um certo tipo de bem (mercadoria)”.
- b) Critério especial: território do Estado ou do Distrito Federal onde é efetivada a comercialização, ainda que iniciada no exterior, observando-se que as contratações do ambiente de contratação livre ou do mercado de curto prazo (objeto de estudo) detém a área de atuação menor que todos os Estados do território nacional, pois exigem a participação no Sistema Interligado Nacional (SIN).
- c) Critério temporal: momento da saída da mercadoria do estabelecimento, na qual o destaque para a energia elétrica decorre do fato que está não é palpável e a entrega é automática; no entanto, a constatação de saída e entrega efetiva aos consumidores (mensuração) depende de apuração via medidor, em momento posterior.

²² OLEINIK, Rosana; CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.) *Teoria da norma jurídica e a regra matriz de incidência tributária como técnica de interpretação do direito, em Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 310.

²³ Idem, p. 312.

²⁴ SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org). *Curso de Especialização em Direito tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.744.

Na avaliação dos consequentes da regra-matriz, parte-se da premissa de que existem critérios pessoais (sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária) e quantitativos (base de cálculo e alíquota), de modo a formar o mínimo para construção da norma jurídica em sentido estrito. A professora Rosana Oleinik²⁵ esclarece que o consequente possibilita:

[...] apurar quem é a pessoa legitimada a exigir o direito e quem deverá cumpri-lo. Portanto, sujeitos ativo e passivo compõem o critério pessoal do consequente, que revela as possíveis partes constituintes da relação jurídica, que se dará futuramente, no plano concreto, com a incidência da norma padrão. Não basta saber quem deve adimplir e quem pode cobrar a satisfação de determinado direito. É preciso saber dimensionar a obrigação. No campo tributário, aplicamos uma alíquota à base de cálculo. As conjunções desses fatores formam o critério quantitativo do tributo [...] nem sempre será possível medir a exata quantia, objeto da prestação, mas certamente haverá uma obrigação prestacional que represente o dever a ser cumprido.

De tal modo, o consequente da regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre energia elétrica apura-se pela classificação de dois critérios: pessoal e quantitativo.

No critério pessoal, existem: sujeito ativo (Estado ou Distrito Federal) e sujeito passivo (quaisquer pessoas, física ou jurídica, com autorização, concessão ou permissão para realizar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação de venda de energia elétrica – circulação de mercadoria).

Ainda, na identificação do critério pessoal verifica-se a crítica do professor Roque Antonio Carrazza²⁶ com relação à comercialização de energia pelas distribuidoras, apontando: “[...] conquanto importante neste contexto, não é – e nem pode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação comercial, mas apenas viabiliza”. No entanto, destaca-se que as distribuidoras realizam operação comercial quando da aquisição de energia para revenda nos leilões, no ambiente de contratação regulada, de modo a ofertar menor preço para o fornecimento de energia.

Há, de igual modo, a revenda de energia aos consumidores por meio de contratos de adesão e comercialização quando da instalação dos medidores e do fornecimento de energia, sendo possível a descontração do ACR e o ingresso no mercado livre e no mercado de curto prazo, os quais contêm, no entanto, regras de concorrência e meios de obtenção da eficiência para o fornecimento de energia, de forma regulada.

Quanto ao critério quantitativo, é formado pela base de cálculo, que é o valor da operação comercial das contratações firmadas no ambiente de contratação livre e no mercado

²⁵ Tomazini, *op cit*, 2014, p. 313.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1091.

de curto prazo, e pela alíquota, que é o percentual variável conforme a definição de cada Estado ou do Distrito Federal. Roque Antonio Carraza²⁷ ainda esclarece:

A base de cálculo possível deste ICMS é o valor da operação da qual decorre a entrega de energia elétrica (mercadoria) ao consumidor. Noutro giro, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final. Isto corresponde, na dicção do art. 34, §9º, do ADCT, ao "preço então praticado na operação final". A alíquota possível deste ICMS é um percentual do valor do fornecimento de energia elétrica, fixado pela lei de cada pessoa política tributante, observados os tetos da resolução do senado.

Apurados tais pontos, identificam-se as premissas para construção da regra-matriz tributária incidente sobre a energia elétrica, com destaque para as comercializações de energia realizadas no ACL e no MCP.

1.4 A distinção da base de cálculo e base calculada do ICMS sobre a energia

Entende-se que o critério quantitativo, além do aspecto econômico que o reveste, é capaz de mensurar o valor do tributo devido, de modo a indicar o grau de interferência do Fisco no patrimônio, na renda e no serviço do particular. Hugo de Brito²⁸ aborda que “[...] base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo [...]”; assim, “[...] quando a lei instituiu um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável”.

De tal modo, a apuração da base de cálculo está intrinsecamente ligada à realidade financeira da operação comercial praticada pelo sujeito passivo na obtenção daquele bem.

Observando os critérios que norteiam o ICMS, o doutrinador Leandro Paulsen²⁹ sustenta:

Somente devem integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias e/ou serviços de transporte e de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Não deveriam ser incluídos elementos estranhos ao preço, como seguro, juros (Súmula nº 237 do STJ), e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas (multas, indenizações), pois tais verbas têm natureza jurídica diversa dos respectivos valores, e também porque o ICMS não incide sobre meras entradas ou créditos.

Assim, entende-se que a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica deve refletir o preço da energia consumida, com os acréscimos dos custos efetivamente ligados ao

²⁷ Carraza, *op. cit.*, 2012. p. 1092.

²⁸ Machado, *op. cit.*, 2008, p. 135.

²⁹ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares. *Impostos: federais, estaduais e municipais* – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2004. p. 216.

fornecimento da energia.

Partindo-se de tais premissas, indica-se que, quanto à energia elétrica no ambiente de contratação livre, quando fornecida via contratos de compra e venda firmados de forma bilateral entre consumidores livres ou especiais e comercializados, segundo interpretação exposta, deveria contar como base de cálculo a quantidade de energia consumida *versus* o preço indicado no contrato bilateral.

Na linha do professor Paulo de Barros Carvalho:

[...] base de cálculo reúne um quantum de descritividade. Assim, atua da mesma forma que o antecedente da regra-matriz, selecionando propriedades e juridicizando, à sua maneira, o suporte fáctico que receberá o impacto da percussão tributária. O verbo “juridicizar”, posto em circulação, estipulativamente, pela acuidade e pela autoridade dogmática de Pontes de Miranda, quer significar aqui aquela mesma subsunção que se opera entre o conceito do fato e a hipótese tributária.³⁰

Assim, em relação à questão dos custos efetivamente ligados ao consumo de energia, entende-se que o valor pago pela prestação de serviços de transporte ou distribuição de energia, montantes extraídos da composição das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição (TUSD), poderia compor a base de cálculo do ICMS.

No entanto, a composição da base de cálculo não deveria corresponder à totalidade do valor da tarifa, pois, conforme esclarecimento contido na Resolução Normativa nº 559/2013, no anexo-resumo da metodologia para cálculo das tarifas, são identificados os elementos estranhos a seguir:

A metodologia para o cálculo das tarifas se baseia na estimativa de custos que os usuários impõem à rede nos períodos de exigência máxima, em condição de regime permanente ou normal de operação, calculados a partir dos custos de investimento, operação e manutenção da rede mínima capaz de transportar os fluxos que se ocasionam em tais períodos. Os encargos são ajustados ao montante necessário para cobrir os custos de serviço do sistema de transmissão, através de valor aditivo à tarifa de cada barra, de forma a preservar a relatividade dos encargos entre os diversos agentes usuários. A formulação matemática completa é descrita no documento Metodologia para Cálculo de Tarifas Nodais integrante do processo que estabelece a Resolução nº 281/1999.

Na leitura da composição da tarifa, verifica-se a inclusão dos encargos setoriais, sendo “[...] custos não gerenciáveis suportados pelas concessionárias de distribuição, instituídos por Lei, cujo repasse aos consumidores é decorrente da garantia do equilíbrio econômico-

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 189

financeiro contratual”³¹, nos termos do Submódulo 3.4 – Encargos Setoriais, do Procedimento de Regulação Tarifária, aprovado pela Resolução Normativa nº 604/2014.

No entendimento manifestado pelo Professor Leandro Paulsen, valores com natureza jurídica diversa à mercadoria, bem como meras entradas e saídas, não devem compor a base de cálculo do ICMS. Assim, os encargos setoriais, considerando as peculiaridades de cada cobrança, possuem natureza distinta e não justificadas quando da incorporação no preço da energia adquirida, tanto nas contratações realizadas no ambiente regulado pelos consumidores cativos como naquelas feitas no ambiente livre pelos consumidores livres ou especiais – pois nem todas estão intrinsecamente ligadas ao fornecimento da energia para consumo.

Por sua vez, a TUSD é composta pelas parcelas A e B, as quais não refletem apenas o valor apurado da energia fornecida ao consumidor final, conforme trechos extraídos da Resolução Normativa nº 166, de 2005, da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), a seguir:

XI – Parcela "A" da TUSD: parcela correspondente ao custo não gerenciável, composta pelo valor dos seguintes itens:

- a) quota da Reserva Global de Reversão – RGR;
- b) Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética;
- c) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE;
- d) contribuição para o Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS;
- e) quota de recolhimento à Conta de Consumo de Combustíveis – CCC;
- f) quota de recolhimento à Conta de Desenvolvimento Energético – CDE;
- g) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica – PROINFA;
- h) Perdas Elétricas do Sistema de Distribuição;
- i) tarifas de uso das instalações de transmissão da Rede Básica – TUSTRB e tarifas de uso das instalações de fronteira – TUSTFR;
- j) uso da rede de distribuição de outras concessionárias; e
- k) custo de conexão aos sistemas de transmissão; e

XII – Parcela "B" da TUSD: corresponde à componente da TUSD que agrupa os valores relativos à remuneração dos ativos, a quota de reintegração decorrente da depreciação e ao custo de operação e manutenção; (Artigo 2º, da Resolução Normativa nº 166/2005).

De igual modo, a TUSD, em sua totalidade, não representa custo da energia fornecida para consumo ou valor gasto efetivamente no transporte da energia, pois, como verificado, os encargos são custos embutidos na tarifa para evitar o desequilíbrio econômico-financeiro.

Destaca-se o Procedimento de Regulação Tarifária (Proret)³², com a ponderação de que “[...] são entendidos como Encargos Setoriais os custos não gerenciáveis suportados pelas

³¹ AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. Procedimento de Regulação Tarifária – Encargos Setoriais. Disponível em: http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf. Acesso em: 23 fev. 2017.

³² Agência Nacional De Energia Elétrica, *op. cit.*

concessionárias de distribuição, instituídos por Lei, cujo repasse aos consumidores é decorrente da garantia do equilíbrio econômico-financeiro contratual”³³. Nessa linha, apurando-se a base de cálculo da energia elétrica comercializada no AL, constata-se sua correspondência à quantidade de energia consumida valorada ao preço efetivamente contratado, ou seja, sem a inserção da totalidade dos encargos embutidos pela TUST e TUSD.

No entanto, a comercialização de energia elétrica não se restringe à contratação bilateral, pois é possível a aquisição de energia por meio do mercado de curto prazo (MCP), que é multifacetado, sem identificação da contraparte da operação, operacionalizado de forma sistêmica, tais dados que apresentam as diferenças de contratação de energia contratada e consumida, pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), nos termos do inciso III, do artigo 1º, da Lei nº 10.848/2004.

Independentemente da forma de comercialização, destaca-se a base de cálculo do ICMS, pois ambas as formas de comercialização contemplam o valor da energia efetivamente consumida, sendo que, neste último, busca-se apurar a diferença entre a energia contratada e a consumida. Trata-se de elemento parcial, que confirma o critério material do tributo, entendendo-se que “a base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo sobre ao qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente”³⁴.

Na visão do professor Paulo de Barros³⁵, a “[...] base de cálculo estaria no critério material da regra-matriz de incidência, ao passo que a base calculada seria elemento da relação obrigacional que concretamente se instala”. Compreende-se por base calculada a apuração do quanto há efetivamente devido ao Fisco sobre determinado critério material, ou seja, após apuração da base de cálculo e respectiva alíquota, de modo a cumprir o papel mensurador.

[...] base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.

³³ Agência Nacional De Energia Elétrica, *op. cit.*

³⁴ MACHADO, *op cit.*, 2015. p. 235.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses. 2013. p. 188.

Na análise da diferença terminológica de base de cálculo e base calculada, enquanto a primeira afirma a existência do fato descrito na norma, ou seja, o critério material, entende-se que, na aferição da base calculada, quando já computada a alíquota no cálculo, esta apuração confirmará o consequente da regra-matriz de incidência tributária.

Deste modo, se a alíquota está intrinsicamente ligada à parcela de interesse do Estado sobre aquele bem ou fato tributável, tal percentual será o sinalizador de quantas vezes sobre a parcela da base de cálculo determinada cobrança será efetuada. O professor Paulo de Barros Carvalho, sobre o tema, sinaliza ainda que:

E a diferença reside na circunstância de que tais fatos são delineados por proposições diversas: (a) o fato jurídico tributário será o antecedente da norma individual e concreta, ao passo que (b) o fato da base de cálculo (base calculada) estará no consequente dessa mesma regra, definindo, em termos pecuniários, com a colaboração de outro fator (a alíquota), o montante da prestação a ser recolhida pelo devedor do tributo³⁶

³⁶ Carvalho, *op. cit.*, p. 191.

Capítulo 2 – A comercialização de energia elétrica no ambiente de contratação livre e mercado de curto prazo

2.1 Do mercado de energia elétrica

A venda de energia elétrica, tratada neste capítulo, é reflexo da reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro realizada em 2003, cuja reforma resultou na formação dos agentes institucionais a seguir:

- (i) Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), criado por meio da Lei nº 9.478/1997; tem atuação regulamentada pelo Decreto nº 3.520/2000 e se trata de órgão vinculado à Presidência, com a finalidade de propor políticas nacionais e medidas específicas referentes ao setor de energia do país.
- (ii) Ministério de Minas e Energia (MME), instituído pela Lei nº 3.782/1960. Suas competências foram definidas pela Lei nº 10.683/2003 e pela regulamentação dos decretos nº 57.810/1966 e 8.871/2016, sendo responsável pelas áreas de geologia, recursos minerais e energéticos, bem como pelo aproveitamento de energia hidráulica, mineração e metalurgia, petróleo, combustível e energia elétrica (inclusive nuclear), ou seja, é poder concedente no setor de energia.
- (iii) Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE), com criação dada pela Lei nº 10.848/2004 e atuação regulamentada pelo Decreto nº 5.175/2004; tem a finalidade de acompanhar e tomar decisões permanentes à continuidade e à segurança do suprimento eletroenergético do país.
- (iv) Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), instituída pela Lei nº 9.427/1996 e com atuação regulamentada pelo Decreto nº 2.335/1997. Detém o objetivo de regular e fiscalizar produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal, sendo o ente regulador competente para assegurar a criação de mecanismos que visem à eficiência na utilização dos recursos quando da operacionalização da geração até o consumo de energia.
- (v) Empresa de Pesquisa Energética (EPE), instituída pela Lei nº 10.847, de 15 de março de 2004, e atuação regulamentada pelo Decreto nº 5.184/2004, tem o objetivo de executar atividades na área de estudos e pesquisas destinadas a sustentar o planejamento do setor de energia elétrica, petróleo e gás natural e seus derivados, tal como carvão mineral, fontes energéticas renováveis e eficiência energética. É uma

empresa pública constituída para o exercício de atividades especiais apontadas pela regulamentação.

- (vi) Operador Nacional do Sistema (ONS), instituído pela Lei nº 10.848/2004. Tem sua atuação regulamentada pelo Decreto nº 5.081/2004 e possui como atribuição a coordenação e o controle das operações de geração e transmissão de energia elétrica integrantes do Sistema Interligado Nacional (SIN), sob fiscalização da Aneel.
- (vii) Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), instituída pela Lei nº 10.848/2004 e com atuação regulamentada pelo Decreto nº 5.177/2004, com o objetivo de viabilizar a comercialização de energia elétrica no SIN, proveniente do ambiente de contratação regulada (ACR), ambiente de contratação livre (ACL) e mercado de curto prazo (MCP). É uma pessoa jurídica do direito privado, com autorização normativa para realização de atividades específicas determinadas pela regulamentação.

Assim, conforme esclarecido pela doutrina³⁷, a comercialização de energia atua com a participação dos agentes institucionais e econômicos, que podem ser de natureza:

- (i) Institucional: responsável pelas atribuições políticas, regulatórias, fiscalizatórias, de planejamento e de viabilização do funcionamento setorial.
- (ii) Econômica: detentor de autorização, permissão ou concessão para exploração da atividade econômica, sendo estruturado pelos segmentos de geração, transmissão, distribuição e comercialização.

Na estruturação dos agentes econômicos, o segmento de geração é responsável por “produção” ou “processamento” do produto energia elétrica, ou seja, nesta etapa é efetuada a modificação da matéria-prima (por exemplo, carvão, cana-de-açúcar ou manejo da água e sua conversão em energia elétrica), com participação nestes segmentos os geradores, autoprodutores e produtores independentes.

O segmento de transmissão, por sua vez, é responsável pelo transporte da energia aos centros de distribuição, demais sistemas de geração ou consumidores livres conectados diretamente à rede básica e, em razão dos altos custos desses empreendimentos, é entendido pela doutrina³⁸ como monopólio natural.

³⁷ TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. *Novo Modelo do setor elétrico*. 2.ed. Rio de Janeiro: Synergia; EPE: Brasília. 2015. p. 29-51.

³⁸ *Ibid.*, p. 58.

A distribuição após a ocorrência do leilão e da instalação do empreendimento em determinado local específico detém a atribuição de efetuar a entrega da energia recebida pelas transmissoras, mediante a venda aos consumidores cativos ou por meio de serviço de transporte aos consumidores livres e especiais. O segmento de comercialização, por sua vez, é responsável pela intermediação nas negociações financeiras da geração e pelo consumo livre de energia, sendo o segmento que efetua a venda da energia elétrica.

A Aneel, autarquia ligada ao Ministério de Minas e Energia (MME), apresenta o esquema da Figura 2 para esclarecer o fluxo físico dos agentes econômicos e as classes de consumidores de energia elétrica:

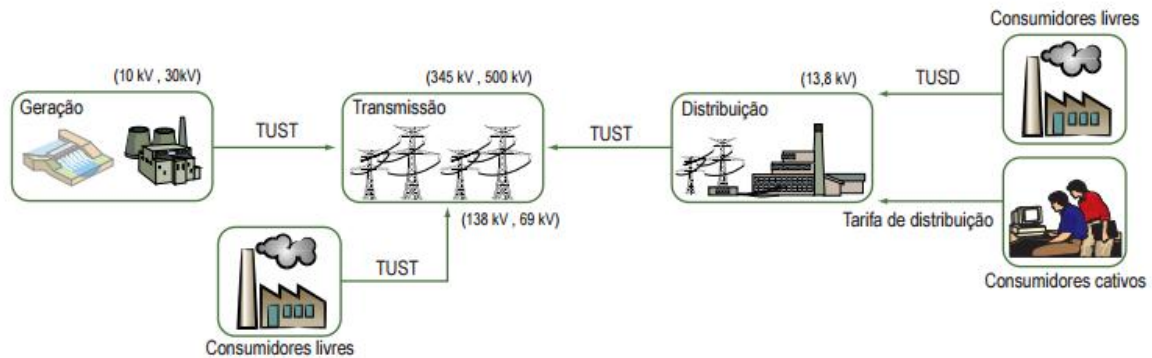


Figura 1 – Relação entre agentes e consumidores de energia³⁹

Sobre tais segmentos, cabe à Aneel a regulação e a indicação das diretrizes para a operacionalização do mercado de energia, pois poderá ser ofertado o produto energia para venda ao consumidor cativo ou livre, no ACR, ACL e MCP, conforme previsões contidas na Lei nº 10.848/2004, no Decreto nº 5.163/2004 e na Resolução Normativa nº 109/2004, da Aneel:

- (i) ACR: mercado no qual se desempenham as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes vendedores e de distribuição, por meio dos leilões de energia e da contratação regulada, ressalvados casos previstos em lei, regulamentos e regras e procedimentos de comercialização.
- (ii) ACL: mercado com negociação livre da compra e venda de energia elétrica, por meio de contratos bilaterais, observando as limitações da regulamentação e as regras e procedimentos de comercialização.
- (iii) MCP: segmento que se comercializa as diferenças entre os montantes de energia

³⁹ AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. *Atlas de Energia Elétrica no Brasil*. Disponível em: http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/atlas_par1_cap1.pdf. Acesso: 28 jan. 2017.

elétrica contratados e aqueles de geração ou consumo efetivamente, com valoração pelo preço de liquidação das diferenças (PLD). Tais apurações ocorrem no âmbito da CCEE.

Identifica-se que tais operações são realizadas com o objetivo de fornecimento do produto energia elétrica aos consumidores cativos, livres ou especiais. Em sua essência, todos são causadores da ocorrência do fato gerador do ICMS sobre energia elétrica, a contar do consumo desta. No glossário de termos da Aneel⁴⁰, compreende-se os tipos de consumidores:

Consumidor cativo: Consumidor ao qual só é permitido comprar energia da distribuidora detentora da concessão ou permissão na área onde se localizam as instalações do acessante, e, por isso, não participa do mercado livre e é atendido sob condições reguladas. (Resolução Normativa ANEEL nº 482/2012)

Consumidor especial: Agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, da categoria de comercialização, que adquire energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração enquadrados no § 5º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, para unidade consumidora ou unidades consumidoras reunidas por comunhão de interesses de fato ou de direito cuja carga seja maior ou igual a 500 kW e que não satisfaçam, individualmente, os requisitos dispostos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995. (Resolução Normativa ANEEL nº 506/2012)

Consumidor livre: Agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, da categoria de comercialização, que adquire energia elétrica no ambiente de contratação livre para unidades consumidoras que satisfaçam, individualmente, os requisitos dispostos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 1995. (Resolução Normativa ANEEL nº 506/2012)

Em síntese, os agentes econômicos participantes das relações bilaterais, quando da comercialização de energia elétrica, podem ser verificados no exemplo dado pela Figura 3, a seguir:

⁴⁰ AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. Glossário. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/glossario>. Acessado: 14 fev. 2017.

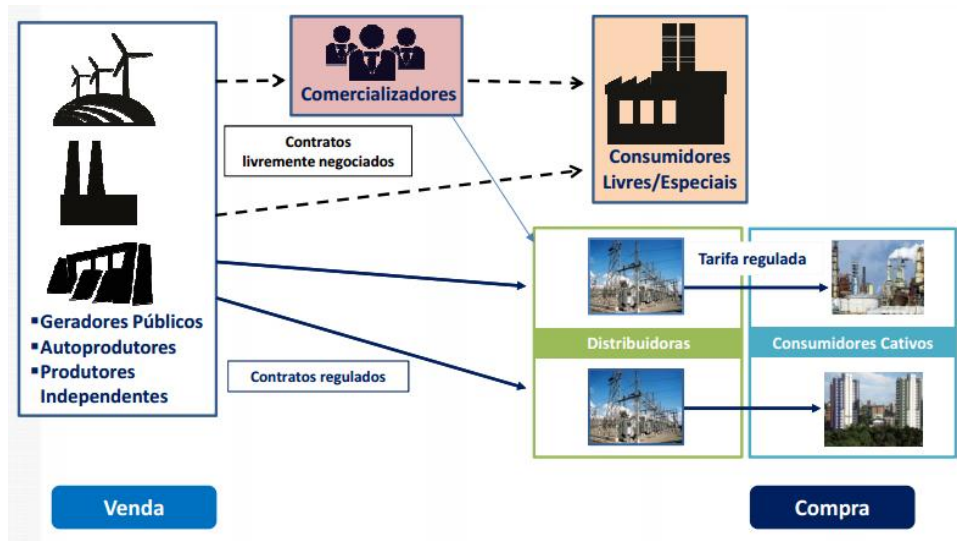
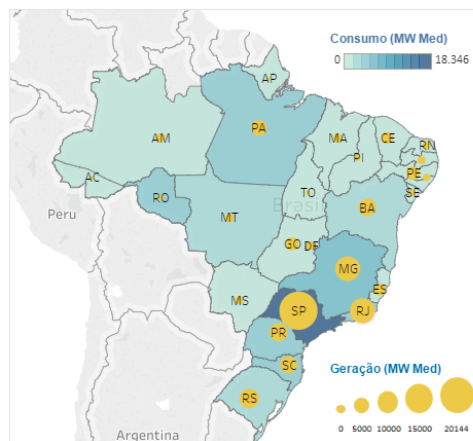


Figura 2 – Relação entre agentes na comercialização de energia elétrica⁴¹

A constatação de tais ambientes e sujeitos envolvidos é determinativa para identificação do consequente da regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre energia elétrica, pois são as interfaces para constatação da subsunção do fato à norma tributária, sendo um comércio fortemente adotado por alguns Estados, conforme verifica-se no Gráfico 1, a seguir:

Mapa de Consumo e Geração



Detalhamento de Consumo e Geração

Submercado	UF	Geração (MW Med)	Consumo (MW Med)
Nordeste	AL	873	579
	BA	2.148	3.471
	CE	1.586	1.549
	PB	120	704
	PE	1.266	1.995
	PI	369	465
	RN	1.602	734
Norte	SE	30	506
	AM	421	916
	AP	336	185
	MA	1.077	876
	PA	4.649	2.509
Sudeste/Centro-oeste	TO	511	234
	AC	0	143
	DF	26	794
	ES	787	1.520
	GO	1.181	1.882
	MG	5.702	6.860
	MS	400	705
Sul	MT	2.502	848
	RJ	4.754	7.047
	RO	4.891	387
	SP	18.346	16.474
	PR	5.433	3.686
	RS	2.644	4.254
	SC	3.959	3.313
Total geral		65.613	62.636

Gráfico 1 – Mapa de Geração e Consumo de Energia Elétrica⁴²

⁴¹ DAVID, Solange. *Como migrar para o mercado livre de energia?* 29 jun. 2016. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/CCEEOficial/como-migrar-para-o-mercado-livre-de-energia-eltrica-fiesp-workshop-energia-eltrica>>. Acesso: 28 jan. 2017.

⁴² CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. *Infomercado semanal*, 122, 5ª semana, janeiro/2017. Disponível: <https://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/o-que-fazemos/infomercado/info_mercado_interativo?contentId=CCEE_385884>. Acesso em: 28 jan. 2017.

2.1.1 O ambiente de contratação livre de energia elétrica

A operação de venda da energia elétrica nos mercados livre e de curto prazo possui interface ativa dos segmentos de geração e comercialização na destinação da energia ao consumidor livre e especial. Assim, embora a conexão seja realizada apenas por um fio – conforme observado o fluxo físico de entrega de energia (Figura 2) –, é permitida a livre escolha pelo consumidor, com a indicação da empresa a ser contratada para fornecimento da energia.

O consumo de energia no ambiente de contratação livre, de igual modo, é expressivo e com forte crescimento, em virtude do transcurso do período de escassez de chuva, conforme apresenta-se no Gráfico 2, a seguir:

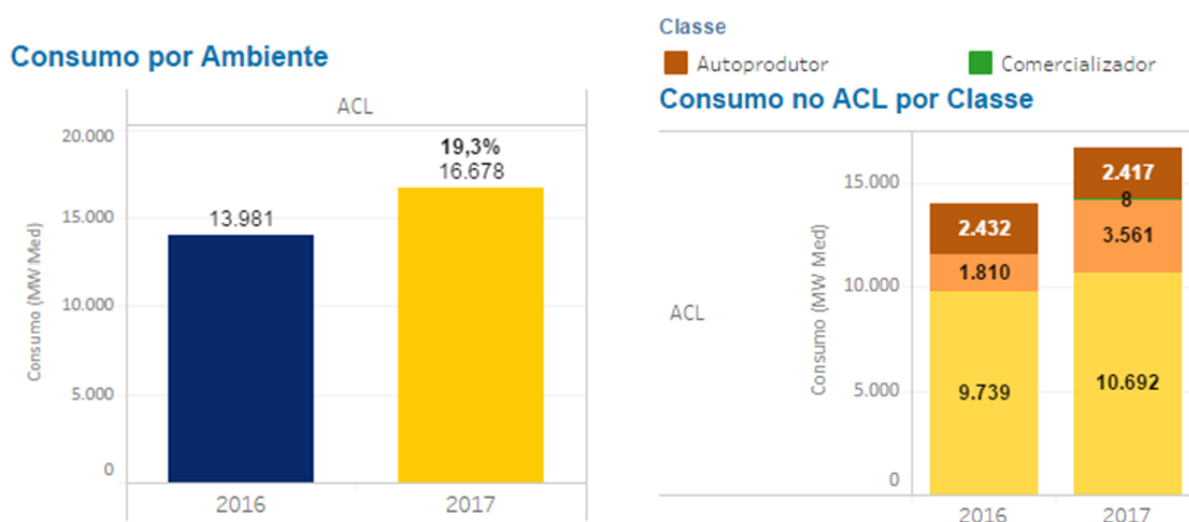


Gráfico 2 – Registro do consumo de energia no ACL⁴³

A partir de tais pontos, verifica-se a relevância financeira da apuração do ICMS, uma vez que o consumo é o desencadeador do fato gerador do referido imposto.

No âmbito do Confaz, a energia elétrica comercializada no ACL é tratada no Convênio ICMS nº 77/2011, instituído com o objetivo de harmonizar a apuração da base de cálculo e do ICMS. O normativo busca facilitar a apuração do imposto devido e o recolhimento do tributo por meio da instituição e do cumprimento dos deveres instrumentais, pela apresentação de declaração do valor da energia consumida, além de pela escrituração e emissão de notas fiscais.

⁴³ *Ibid.*

Assim, o referido Convênio dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas ou interestaduais relativas à circulação de energia elétrica, a contar da produção ou importação até a última operação que se destine ao consumo de energia, cuja aquisição decorra do ACL.

Por meio do referido convênio para fins de apuração da base de cálculo de ICMS, despreza-se o percurso da energia elétrica e considera-se o valor final da energia consumida pelo destinatário, conforme trecho a seguir:

Cláusula primeira:

[...]

§ 1º A base de cálculo do imposto será o valor da última operação, nele incluídos, o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede ou da linha de distribuição ou de transmissão à qual estiver conectado o destinatário, e quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.

No entanto, tal normativo, quando da indicação das premissas para apuração do ICMS, aponta que comporão a base de cálculo os demais custos para realização da operação, item passível de diversas interpretações, pois este normativo pode ser majorado ou reduzido, a depender do grau de conhecimento e da visão holística sobre Direito Regulatório e Tributário incidente sobre a operação.

Destaca-se que o ICMS, por sua classificação como tributo, não permite determinada flexibilidade, visto seu caráter compulsório, esclarecido a seguir pela doutrina⁴⁴ sobre tal ponto do conceito de tributo:

Compulsória: seria estranha a existência de um tributo não compulsório, como nos lembra Bernardo Ribeiro de Moraes. O tributo é instituído em virtude de lei, ignorando a vontade do contribuinte, ocorrido o fato gerador o contribuinte já se encontra em obrigação com o Fisco. Ao contrário dos contratos em geral, onde a tributação decorre indiretamente da lei e diretamente da vontade das partes, o tributo tem sua obrigatoriedade emanada diretamente da norma jurídica.

Todavia, quanto aos possíveis valores apurados para fins de ICMS passíveis de inclusão, destacam-se aqueles pagos direta ou indiretamente pelos consumidores a título de encargos, os quais possuem natureza distinta de tributo, pois detêm a função de suprimir deficiência ou falhas de operações do mercado de energia como um todo ou de custear determinadas ações do Governo Federal, por exemplo:

- a) Conta de desenvolvimento energético (CDE): promoção da universalização do serviço

⁴⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1996. p. 362-363.

de energia elétrica, instituída pela Lei nº 10.438/2016.

- b) Programa de incentivo e fontes alternativas (Proinfa): custear os custos da Aneel pelas contratações advindas do programa pela Eletrobras, nos termos da Lei nº 10.438/2016.
- c) Compensação financeira pela utilização de recursos hídricos (CFURH): subsidia os Municípios e Estados pelo uso da água, conforme disposto na Lei nº 7.990/1989.
- d) Encargos de serviços de sistema (ESS): objetiva aumentar a segurança do fornecimento da energia elétrica no país; instituídos pelo Decreto nº 2655/1998.
- e) Encargos de energia de reserva (EER): busca cobrir o custo da contratação de energia de reserva⁴⁵ e os custos administrativos, financeiros e tributários inerentes a esta contratação, nos termos do Decreto nº 6.353/2008.
- f) Taxa de fiscalização dos serviços de energia elétrica (TFSEE): detém a função de custear os dispêndios da Aneel, nos termos da Lei nº 9.427/1996.
- g) Pesquisa e desenvolvimento e eficiência energética (P&D/EE): criado com a finalidade de estimular pesquisas neste setor e também o uso consciente desses recursos; prevista na Lei nº 9.991/2000.
- h) Contribuição ao operador nacional do sistema elétrico (ONS): embora denominada como contribuição, não se trata de uma espécie tributária, mas de um encargo setorial com a finalidade cobrir os custos do ONS no exercício das atribuições especiais dada pela regulamentação, nos termos da Lei nº 9.648/1998.

Na apuração do valor da operação de compra de energia elétrica pelos consumidores livres e especiais, identifica-se o pagamento de tais obrigações setoriais, com o objetivo de manutenção da condição de consumidor livre ou especial. No entanto, destaca-se que os encargos objetivam a supressão de diversas deficiências indicadas pela legislação, não sendo um custo diretamente ligado à produção e ao consumo de energia.

O professor Clever Campos⁴⁶, sobre o tema, esclarece, em síntese, que os encargos têm como propósitos:

- a) Cobrir os custos para fornecimento de energia a todos os usuários de energia do país, em razão da universalidade (princípio que norteia o fornecimento de energia elétrica).

⁴⁵ O Decreto nº 6.353/2008 esclarece, no §1º, do artigo 1º, que “... entende-se por energia de reserva aquela destinada a aumentar a segurança no fornecimento de energia elétrica ao Sistema Interligado Nacional - SIN, proveniente de usinas especialmente contratadas para este fim”. (BRASIL. Decreto nº 6.353, de 16 de janeiro de 2008. Regulamenta a contratação de energia de reserva de que trata o § 3º do art. 3º e o art. 3º-A da Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004, altera o art. 44 do Decreto no 5.163, de 30 de junho de 2004, e o art. 2º do Decreto no 5.177, de 12 de agosto de 2004, e dá outras providências. Brasília, 2008).

⁴⁶ CAMPOS, Clever. *Curso básico de energia elétrica*. Rio de Janeiro: Synergia. 2010. p.83.

- b) Incentivar fontes alternativas, pesquisas científicas e tecnologia.
- c) Compensar financeiramente os Municípios e Estados em virtude da utilização dos recursos hídricos.
- d) Gerar reservas financeiras, em caso de indenizações pela reversão das concessões.
- e) Subsidiar a geração de combustível fóssil nos sistemas isolados – dentre os quais se destaca o CCC, que subsidia o Programa Bolsa Família, anualmente com arrecadação entre três e quatro bilhões.

A partir de tais constatações, identifica-se a inclusão indevida desses custos setoriais não ligados ao fornecimento de energia para consumo, cujos valores são suportados pelos consumidores de energia quando da arrecadação do ICMS.

Assim, entende-se que, atrelado ao valor pago pela energia elétrica, o serviço pago pelos consumidores de energia a título de transporte de energia trata-se de um custo diretamente ligado ao fornecimento da energia para consumo; no entanto, compreendendo-se a destinação de tais recursos, verifica-se que não seria a totalidade da TUST ou TUSD.

2.1.2 Da comercialização no mercado de curto prazo

A aquisição da energia elétrica neste ambiente decorre das variações da energia contratada, de forma bilateral e pelo consumo efetivo de energia, pois se trata de um mercado multilateral e sem identificação da parte que fornece ou consome energia além da suportada pelos contratos bilaterais firmados. As diferenças obtidas neste mercado podem identificar a venda de energia quando a diferença for positiva ou a compra de energia do MCP quando o resultado da diferença for negativa.

Assim, entende-se por MCP, nos termos do no inciso XV, do artigo 2º, da Resolução Normativa nº 622/2014, da Aneel, o processo em que se:

[...] procede à contabilização e liquidação financeira das diferenças apuradas entre os montantes de energia elétrica seguintes: a) contratados, registrados e validados pelos agentes da CCEE, cujo registro tenha sido efetivado pela Câmara; e b) de geração ou de consumo efetivamente verificados e atribuídos aos respectivos agentes da CCEE.

O professor Tolmasquim⁴⁷, sobre a questão, aponta que:

⁴⁷ Tolmasquim, *op cit.*, 2015. p. 108-109.

[...] contemplando as diferentes categorias de agentes, a CCEE apura as diferenças entre os "recursos" (geração e contratos de compra) e os "requisitos" (consumo e contratos de venda) de cada agente. Tais diferenças podem ser positivas, implicando numa venda no mercado de curto prazo, ou negativas, implicando numa compra no mercado de curto prazo.

Prossegue-se com representação de tais esclarecimentos pela ilustração a seguir:

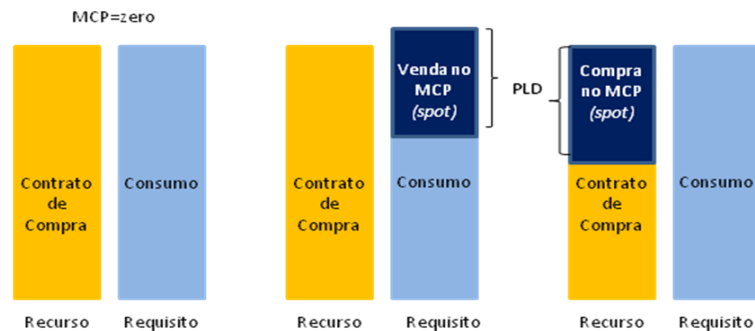


Figura 3 – Liquidação de contratos de Energia no MCP⁴⁸

Sob a ótica tributária sobre a venda de energia no âmbito do MCP, destaca-se a existência do Convênio ICMS nº 15/2007, que trata do cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, contemplando que a liquidação financeira deve ocorrer no âmbito da CCEE, principalmente quanto à sinalização da forma de apuração da base de cálculo do ICMS, conforme trecho do Convênio, a seguir:

Cláusula Primeira

[...]

II - relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE e às apurações e liquidações do MCSD, o agente emitirá nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, deverá requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente às diferenças apuradas:

a) pela saída de energia elétrica, em caso de posição credora no Mercado de Curto Prazo, ou de fornecedora relativo ao MCSD;

b) pela entrada de energia elétrica, em caso de posição devedora no Mercado de Curto Prazo, ou de empresa distribuidora suprida pelo MCSD

[...]

Cláusula terceira Cada estabelecimento de consumidor livre ou de autoprodutor que se enquadrar no caso do inciso II, "b", da cláusula primeira, é responsável pelo pagamento do imposto e deverá.

O resultado do MCP é divulgado pela CCEE, agente institucional responsável pela apuração da liquidação financeira dos valores decorrentes das operações de compra e venda

⁴⁸ Idem. p. 109.

de energia elétrica no MCP, conforme estabelecido e computado pelas regras de comercialização.

As regras de comercialização cumprem um papel esclarecedor, na medida em que “constituem um conjunto de regras operacionais e comerciais e suas formulações algébricas, propostas pela CCEE e aprovadas pela ANEEL, aplicáveis à comercialização de energia elétrica no âmbito da CCEE”, nos termos da Resolução Normativa ANEEL nº 348/2009.

Diante da necessidade de identificação do resultado do MCP, com a utilização de tais normativos para fins de apuração do ICMS, retoma-se a definição de MCP, a qual indica corresponder ao resultado da diferença entre a energia contratada e a consumida, cuja definição é apontada pela Regra de Comercialização (sobre o Balanço Energético⁴⁹), ao sinalizar que consiste na apuração pelo acrônimo a seguir:

$$NET_{a,s,r,w} = (TGG_{a,s,r,w} + MRE_{a,s,r,w} - TGGCa_{s,r,w}) - (TRCa_{s,r,w}) - (PCLa_{s,r,w})$$

Onde:

$NET_{a,s,r,w}$ é o Balanço Energético do perfil de agente “a” no submercado “s” para o patamar “r” da semana “w”

$TGG_{a,s,r,w}$ é a Geração Total do perfil de agente “a” no submercado “s” para o patamar “r” da semana “w”

$MRE_{a,s,r,w}$ representa a Consolidação do Resultado do MRE do perfil de agente “a” no submercado “s” para o patamar “r” da semana “w”

$TGGCa_{s,r,w}$ é o Consumo de Geração Total do perfil de agente “a” no submercado “s” no patamar “r” da semana “w”

$TRCa_{s,r,w}$ é o Consumo Total do perfil de agente “a” no submercado “s” para o patamar “r” da semana “w”

$PCLa_{s,r,w}$ é a Posição Contratual Líquida por perfil de agente “a”, por submercado “s”, por patamar de carga “r” e semana “w”.

Deste modo, por meio desta regra, identifica-se a forma de composição da exposição de energia do agente econômico ao apontar na Regra de Consolidação de Resultados⁵⁰ que “o Resultado no Mercado de Curto Prazo é dado pela valoração do Balanço Energético do agente ao Preço de Liquidação das Diferenças (PLD) correspondente ao bloco patamar/semana e submercado”, sendo este dado obtido pela composição do acrônimo abaixo.

⁴⁹ CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. *O Balanço energético é compreendido como a diferença entre os volumes de Energia Verificada e Energia Contratada de cada Agente da CCEE, nos termos da referida regra de comercialização*. São Paulo: CCEE, 2012.

⁵⁰ CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. *Regras de Comercialização: consolidação dos resultados*. São Paulo: CCEE, 2012.

$$MCPa,s,r,w = NETa,s,r,w * PLDs,r,w$$

Onde:

MCPa,s,r,w é o Resultado no Mercado de Curto Prazo do perfil de agente “a”, no submercado “s” para o patamar “r” da semana “w”

NETa,s,r,w é o Balanço Energético do perfil de agente “a”, no submercado “s” para o patamar “r” da semana “w”

PLDs,r,w é o Preço de Liquidação das Diferenças, determinado por submercado “s”, no patamar “r” e

2.1.3 Da distinção da energia adquirida no ambiente de contratação regulada

No ACR, a demanda de consumo é contratada pelas distribuidoras por meio dos leilões de energia elétrica, as quais possuem “[...] a função de provedores de rede e, por esse serviço, recebem valores definidos nas Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD)”⁵¹.

A gestão desses recursos observa estritamente os ditames da regulação setorial quanto à questão de fornecimento e pagamento pelo serviço prestado, sendo realizada a contratação do agente vendedor que ofertar o melhor preço (ou seja, custo mais baixo com relação ao preço-teto), visando a tornar o fornecimento de energia mais eficiente e sem interferência do Governo Federal e da CCEE.

A questão da apuração do ICMS sobre energia elétrica, de igual modo, considera o valor da energia, bem como da TUSD, ou seja, incorpora os montantes pagos pelos consumidores a título de encargos (custo não intrinsecamente ligado ao valor da energia consumida).

2.2 Operacionalização e dados de registro da comercialização de energia

A operacionalização e os dados de registro da comercialização de energia do SIN são efetuados pela CCEE, destacando-se o papel de efetuar o controle dos contratos bilaterais registrados de venda de energia elétrica, bem como a contabilização e a liquidação das diferenças no MCP.

Tais atribuições especiais, autorizadas ao exercício pela legislação, tornam a Câmara pessoa jurídica capaz de prestar as melhores informações das operações de consumo de energia condizentes com os interesses das Fazendas nas fiscalizações para apuração do valor correto do ICMS, uma vez que é detentora dos dados de consumo da energia adquirida nesses mercados.

Assim, no âmbito da comercialização de energia, identifica-se a atribuição do dever

⁵¹ Tolmasquim, *op cit.*, p.118.

instrumental atribuído à CCEE de prestar informações aos Fiscos Estaduais, por meio dos Convênios ICMS nº 15/2007 e 77/2011, bem como pelo Ato Cotepe/ICMS nº 31/2012, conforme trechos dos normativos indicados abaixo:

Cláusula quarta A CCEE elaborará relatório fiscal a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e para cada apuração e liquidação do MCSD, que conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

[...]

II - para a apuração e liquidação do MCSD entre geradoras, comercializadoras e distribuidoras:

[...]

§ 1º O relatório fiscal, relativo à liquidação no Mercado de Curto Prazo, deverá ser enviado, por meio eletrônico de dados, para o Fisco de cada unidade federada, no prazo de 10 (dez) dias, contados da liquidação ou da solicitação.

§ 2º Respeitado o mesmo prazo do § 1º, o fisco poderá, a qualquer tempo, requisitar a CCEE dados constantes em sistema de contabilização e liquidação, relativos aos agentes que especificar.

§ 3º O relatório relativo à apuração e liquidação no MCSD, entre empresas geradoras, comercializadoras e distribuidoras, permanecerá à disposição da fiscalização, podendo ser requisitado. (Convênio ICMS nº 15/2007)

Cláusula quarta A administração tributária de cada unidade federada poderá, nos termos do disposto em Ato COTEPE ou, na ausência deste, da legislação estadual correspondente, exigir que:

I - a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) preste informações relativas à liquidação de contratos de compra e venda de energia elétrica firmados em ambiente de contratação livre; (Convênio ICMS nº 77/2011)

Art. 1º A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) deverá disponibilizar mensalmente aos fiscos estaduais relatório relativo a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e a cada apuração e liquidação do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD), contendo, no mínimo, as seguintes informações:

[...]

Art. 3º As informações de que tratam os arts. 1º e 2º deverão ser disponibilizadas nos sites da CCEE e do ONS, mediante o uso de senha atribuída ao usuário. (Ato Cotepe/ICMS nº 31/2012)

Verifica-se que a questão desta operacionalização é essencial às Fazendas, diante da ausência de meios de operacionalizar a medição do bem energia elétrica consumida, pois a energia elétrica é bem incorpóreo, porém, sujeito ao oferecimento e à tributação do ICMS. Com relação às relações obrigacionais, o professor Luciano Garcia⁵² dispõe:

As relações jurídicas podem ser classificadas em obrigacionais ou não obrigacionais (veiculadoras de meros deveres), caso o objeto da prestação seja ou não suscetível de avaliação econômica. [...] ao lado da obrigação tributária, a ordem jurídica dispõe sobre outros comportamentos, positivos ou negativos, cuja finalidade é facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida do tributo. Essas

⁵² MIGUEL, Luciano Garcia; PARISI, Fernanda Drummond (coord.). *O ICMS e os deveres instrumentais. Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros. 2014. p. 396-397

relações são denominadas, de forma imprecisa, como obrigação acessória. [...] Paulo de Barros e Roque Antonio Carraza entendem que a locução “deveres instrumentais” designa melhor esse segundo tipo de relação: deveres, porque seu objeto não tem conteúdo patrimonial, e instrumentais (ou formais), por serem instrumentos que dispõe a Administração para o acompanhamento e a consecução dos seus designios tributários.

Nessa linha, com o dever instrumental atribuído à Câmara (de repassar os dados solicitados), verifica-se a amplitude de informações de posse das Fazendas, sendo possível divergências de interpretações, pois os dados solicitados pelos Estados contemplam informações que vão além da exposição de energia elétrica, conforme descrição arrolada no Quadro 1:

Tabela 002 – Resultados consolidados da contabilização, por agente – R\$
Cód. Perfil
CNPJ
Nome Empresarial
Sigla
Mês/Ano
Total Mensal do Resultado no Mercado de Curto Prazo (TM_MCPa,m)
Compensação do MRE (COMPENSAÇÃO_MREa,m)
Total de Encargos Consolidado (ENCARGOSa,m)
Total de Ajustes de Exposições Financeiras (TAJ_EFa,m)
Total de Ajustes Referente ao Alívio Retroativo (TAJ_ARa,m)
Efeito da Contratação por Disponibilidade (ECDa,m)
Efeito da Contratação de Cotas de Garantia Física (ECCGFa,m)
Efeito da Contratação de Comercialização de Energia Nuclear (ECCENa,m)
Ajuste Decorrente de Recontabilizações (AJU_RECONa,m)
Ajuste Decorrente do MCSD Ex-Post (MCSD_XPa,m)
Resultado Referente ao Excedente Financeiro da Energia de Reserva (RES_EXCD_ERa,m)
Efeito do CCEAR Quantidade de Usinas Aptas (ECQAa,m)
Efeito da Contratação de Itaipu (EC_ITa,m)
Efeito total dos custos devido ao descolamento entre PLD e CMO (E_DESCa,m)
Resultado Final (RESULTADOa,m)

Quadro 2 – Resultados consolidados da contabilização, por agente - R\$. Dados para apuração da liquidação financeira no âmbito da CCEE⁵³

Nos autos do Recurso Extraordinário nº 593.824, com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), verifica-se que tais questões sobre a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica já foram objeto de discussões passadas, com a sinalização da

⁵³ CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. *Infomercado - Dados Individuais*. Disponível: < https://www.ccee.org.br/ccee/documentos/CCEE_386657 >. Acesso em: 28 jan. 2017.

súmula 391 do STJ, a qual indica que “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”⁵⁴.

Partindo-se de tais premissas, qualquer base de cálculo que contemple a inclusão dos encargos pode ser entendida como incorreta, alertando que o Resultado Final do Quadro 1 eventualmente tem que o valor final da liquidação do agente de igual modo ultrapassa a valoração da energia consumida, pois em ambas as situações o resultado contempla a inclusão dos encargos, por exemplo.

Outra situação da qual se exige a sinergia entre os conceitos do Direito Tributário e do Regulatório é a questão da operacionalização e do registro dos dados na CCEE, em virtude da operação de cessão de montantes de energia⁵⁵, tendo em vista a previsão do contida em:

- (i) Decreto nº 5.163/2004 e Portaria nº 185/2013, que indicam que os contratos devem estar registrados na CCEE.
- (ii) Ajustes das cessões, no âmbito da CCEE, que possuem data de início para “[...] processamento e divulgação dos resultados dos ajustes de cessão aos agentes, de que trata a REN 611/2014, em MS+11due MS+12du, respectivamente”⁵⁶.
- (iii) § 2º, da Cláusula Primeira, do Convênio ICMS nº 77/2011, com efeitos até 31 de outubro de 2015, que estabelecia ao destinatário da energia no ACL o dever de declarar, até o dia 12 de cada mês, o valor efetivamente consumido, sendo tais dados apurados das cessões e obtidos pelos registros da CCEE em datas superiores ao dever instrumental do contribuinte.

Após discussões, no âmbito do Confaz, a data de entrega foi alterada para o dia 14 de cada mês, a contar de 15 de julho de 2016 e, embora os convênios dependam de internalização, um consenso foi identificado pelas Fazendas em razão de tal alteração.

⁵⁴ BRASIL (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA). *Súmula nº 391*. Primeira Seção, em 23.9.2009. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.11.1990.

⁵⁵ Operação com previsão na Portaria nº 185/2013, do MME, que estabelece: “Art. 2º Os Consumidores Livres e Consumidores Especiais poderão ceder, a preços livremente negociados, montantes de energia elétrica e de potência que sejam objeto de Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica, registrado e validado na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica - CCEE, de acordo com as diretrizes estabelecidas nesta Portaria, demais normas e regulamentos setoriais”.

⁵⁶ AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. *Marcos de operacionalização, obtidos na Nota Técnica nº 113/2014-SEM/ANEEL, de 30/10/2014*, p. 4. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/consulta_publica/documentos/NT%20113.2014%20SEM.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2017.

2.3 Os *stakeholders* na comercialização de energia

Entende-se por *stakeholders* “[...] qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela realização dos objetivos dessa empresa”⁵⁷. Na seara do Direito Tributário, corresponderia às pessoas com interesses envolvidos na relação jurídica tributária, na qual destacam-se as ações de:

- (i) Normatização ou interpretação da legislação tributária, por meio de Convênios afetos o tema de comercialização de energia, soluções de consulta e regulamentos, sendo tais normas emitidas e de competência do Confaz, pela Cotepe/ICMS e pelas Fazendas Estaduais, por exemplo.
- (ii) Acompanhamento das operações de comercialização de energia, com o objetivo de incentivar este comércio, *stakeholders* estes que podem ser Aneel e CCEE, a título exemplificativo.
- (iii) Fiscalização da venda de energia elétrica no ACL ou MCP. Neste item, identificam-se *stakeholders* como os Fiscais da Fazenda Estaduais, em virtude do exercício de atividade vinculada – ou seja, pelo zelo ao cumprimento da legislação em representação aos interesses do Estado.

Em linhas gerais os agentes econômicos são os apontados como sujeitos passivos da obrigação tributária diante da prática de comercialização de energia, sendo os órgãos fazendários aqueles responsáveis pela ação de normatizar e/ou fiscalizar a venda de energia elétrica, cuja estrutura é apresentada na Figura 5.

⁵⁷ LYRA, Mariana Galvão; GOMES, Ricardo Corrêa; JACOVINE, Laércio Antônio Gonçalves. O papel dos *stakeholders* na sustentabilidade da empresa: contribuições para construção de um modelo de análise. *Rev. adm. contemp.* São Paulo, 2009, v.13, n.spe, pp.39-52.

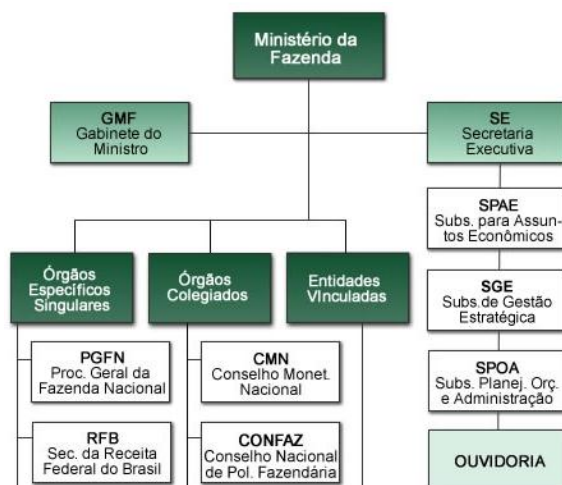


Figura 4 – Organograma Ministério da Fazenda (MF)⁵⁸

O Confaz é um órgão colegiado, responsável pela realização de atividades que busquem a harmonização de procedimentos para o exercício regular das Fazendas Estaduais, bem como concedam isenções e revoguem benefícios fiscais que versem sobre ICMS, nos seguintes termos:

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (alínea "g", inciso XII, da Constituição Federal, de 1988)

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. (art. 1º, da Lei Complementar nº 24/1975)

Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais. (Convênio ICMS nº 133/97)

A Comissão Técnica Permanente (Cotepe), por sua vez, trata-se de órgão técnico, com o objetivo de auxiliar a uniformização dos procedimentos referentes à apuração do ICMS pelos Estados, bem como executar atividades de secretariado no âmbito do Confaz, conforme disposto, a seguir:

⁵⁸ BRASIL (MINISTÉRIO DA FAZENDA). Organograma. Disponível: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/imagens/organograma/view>>. Acesso: 16 fev. 2017.

Art. 3º [...]

§ 1º O Conselho pode, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais [...]

§ 1º O Regimento da COTEPE/ICMS será aprovado pelo CONFAZ e divulgado por intermédio de Resolução do Presidente do Colegiado. (Convênio ICMS 133/97)

Art. 1º A Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - COTEPE/ICMS, com sede no Distrito Federal, tem por finalidade realizar os trabalhos relacionados com a política e a administração do ICMS, visando ao estabelecimento de medidas uniformes e harmônicas no tratamento do referido imposto em todo o território nacional, bem como desincumbir-se de outros encargos atribuídos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ [...]

Art. 5º Para estudo de matérias específicas, poderão ser criados grupos ou subgrupos de trabalho, mediante Ato COTEPE/ICMS. (Regimento da Cotepe/ICMS)

Averigua-se a existência do Grupo de Trabalho 13 – Energia Elétrica, membro de apoio à Cotepe/ICMS, na emissão de opiniões sobre questões tributárias e orientação às Fazendas Estaduais, conforme texto normativo a seguir.

Art. 5º

[...]

§ 1º Os trabalhos do grupo ou subgrupo serão coordenados por um de seus membros, escolhido em cada reunião e relatados por membro do grupo ou subgrupo de trabalho, de preferência integrante da COTEPE/ICMS.

[...]

Art. 9º Compete à COTEPE/ICMS:

I - opinar sobre questões tributárias relacionadas com o ICMS;

II - opinar sobre questões relacionadas com a aplicação das normas previstas no Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF;

III - assessorar o Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal em assuntos e diretrizes básicas sobre a política do ICMS;

IV - orientar as Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal na aplicação de medidas previstas em Convênios, Protocolos e Ajustes SINIEF; (Regimento da Cotepe/ICMS)

2. Em consequência, apresenta a seguir a relação atualizada dos Grupos de Trabalho que compõem a referida Comissão:

I – Grupos Permanentes

GT-13 ENERGIA ELÉTRICA - **Participantes:** Todas as Unidades Federadas (Ato Cotepe/ICMS nº 16/02)

As Fazendas Estaduais, por sua vez, são formadas pelas autoridades administrativas com competência para fiscalizar e autuar quando constatadas irregularidades no recolhimento dos tributos ou descumprimento dos deveres instrumentais; em linhas gerais, são os representantes da Administração Pública Estadual.

Outra parte interessada, não participante da operação de comercialização de energia, mas apenas da viabilização da comercialização de energia, é a CCEE. Tal atribuição legal enseja na transparência de suas atividades e consequente apoio ao fornecimento de

informações às Fazendas Estaduais. O dever de contribuição da Câmara aos Fiscos está contido nos Convênios e Atos Cotepe/ICMS, a seguir:

Cláusula quarta A administração tributária de cada unidade federada poderá, nos termos do disposto em Ato COTEPE ou, na ausência deste, da legislação estadual correspondente, exigir que:

I - a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) preste informações relativas à liquidação de contratos de compra e venda de energia elétrica firmados em ambiente de contratação livre (Convênio ICMS nº 77/2011)

Cláusula quarta A CCEE elaborará relatório fiscal a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e para cada apuração e liquidação do MCSD, que conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - para a liquidação no Mercado de Curto Prazo:

[...]

II - para a apuração e liquidação do MCSD entre geradoras, comercializadoras e distribuidoras:

[...]

§ 1º O relatório fiscal, relativo à liquidação no Mercado de Curto Prazo, deverá ser enviado, por meio eletrônico de dados, para o Fisco de cada unidade federada, no prazo de 10 (dez) dias, contados da liquidação ou da solicitação.

§ 2º Respeitado o mesmo prazo do § 1º, o fisco poderá, a qualquer tempo, requisitar a CCEE dados constantes em sistema de contabilização e liquidação, relativos aos agentes que especificar. (Convênio ICMS nº 15/2007)

Art. 1º A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) deverá disponibilizar mensalmente aos fiscos estaduais relatório relativo a cada liquidação no Mercado de Curto Prazo e a cada apuração e liquidação do Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits (MCSD), contendo, no mínimo, as seguintes informações

[...]

Art. 3º As informações de que tratam os arts. 1º e 2º deverão ser disponibilizadas nos sites da CCEE e do ONS, mediante o uso de senha atribuída ao usuário.

Art. 4º O disposto neste ato não desobriga as entidades mencionadas a prestar outras informações de interesse da Administração Tributária, quando solicitadas. (Ato Cotepe/ICMS nº 31/2012).

Quanto ao papel da CCEE, apesar de constituída na forma de pessoa jurídica de direito privado, a delegação de atividades, por meio de lei e regulação, atribui forte característica de ente público, por Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.090⁵⁹, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes. Destaca-se o papel do Mercado Atacadista de Energia (MAE), pessoa jurídica antecessora da CCEE, com a seguinte referência:

Logo, evidencia-se que o MAE caracteriza-se como uma pessoa jurídica de direito privado, com forte coloração pública. É uma instituição peculiar que desempenha uma função de eminente interesse público.

Ressalvado um melhor exame da matéria, entendo que, no momento em que se está remodelando o setor elétrico, e o MAE é dele integrante, não há como se afastar a possibilidade de o poder público estabelecer a sucessão do MAE pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE). Indefiro neste ponto a cautelar requerida.

⁵⁹ BRASIL (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). *Medida Cautelar, em Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.090-6/DF*. Relator: Gilmar Mendes. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 25 out. 2007.

Nessa linha, identifica-se o CCEE como parte interessada na viabilização da comercialização da energia e que não faz parte da relação jurídica tributária, porém com o dever instrumental de prestar informações aos Fiscos Estaduais e não, como contribuinte do ICMS incidente sobre a energia elétrica – tendo em vista não gerar, comercializar ou comprar energia elétrica.

O mestre Diniz Araujo, em artigo específico⁶⁰, apresenta argumentos sobre a natureza atípica da CCEE, nos moldes a seguir:

[...] a CCEE não possui autonomia para, por sua própria iniciativa, estabelecer Regras ou Procedimentos de Comercialização, tampouco para prever penalidades a serem aplicadas aos agentes. A CCEE exerce apenas atividade executória dessas normas. Diante das características de sua criação e composição e do caráter meramente executório de sua atividade, as penalidades aplicadas pela CCEE possuem natureza administrativa [...] que a finalidade da instituição das penalidades aplicadas pela CCEE é a confiabilidade do sistema, sendo, portanto, pública [...] criado para funcionar como o ambiente virtual de comercialização de energia elétrica, onde são realizadas as transações relativas ao SIN [...] pode-se afirmar que a CCEE tem ligeiras características de autorregulação pela sua composição. No entanto, não é possível fazer completa identificação entre a estruturação da CCEE e a autorregulação propriamente dita, exatamente em razão da marcada presença do Estado [...] Ademais, a CCEE não exerce qualquer competência tributária.

⁶⁰ ARAUJO, Diniz. *Delegação do poder de sanção a associação provada com viés público: o caso da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/11197241>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

Capítulo 3 – A sinergia entre as áreas do Direito

3.1 Da ligação entre o Direito Tributário e Regulatório

Apurou-se, no decorrer da pesquisa, que, na aferição da base de cálculo do ICMS, faz-se necessária a conjunção de normativos de caráter regulatório e tributário. Cita-se como exemplo o trecho de redação do Convênio ICMS nº 15/2007, que dispõe: “Cláusula quinta: A nomenclatura de mercado adotada neste convênio é a da legislação específica do Setor Elétrico Brasileiro (Convênio ICMS nº 15//07)”⁶¹.

Partindo-se desta premissa, tem-se que as definições da forma de composição da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica adquirida no MCP corresponderão ao montante de energia apresentado no Balanço Energético, com valoração pelo PLD. A questão de sinergia, em linhas gerais, é apontada pelo doutrinador Norberto Bobbio⁶²: “[...] o positivismo põe um limite intransponível à atividade interpretativa: a interpretação é geralmente textual e, em certas circunstâncias, pode ser extratextual; mas nunca será antitextual, isto é, nunca se colocará contra a vontade que o legislador expressou na lei”.

Assim, no exemplo citado, que indicava a inclusão dos encargos setoriais na base de cálculo do ICMS, aponta-se a inclusão do valor das bandeiras tarifárias, instituído pelo Decreto nº 8.401/2015, que é objeto de questionamento no Judiciário. A seguir, o julgado, do Estado do Rio de Janeiro, de 24 de outubro de 2016⁶³, que trata da inclusão dos valores pagos a título de bandeira tarifária na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

ICMS, que se trata de fornecimento de energia elétrica deve incidir sobre o total efetivamente consumido pelo contribuinte. Inexiste determinado como fato gerador do ICMS as tarifas em análise [...] JULGO PROCEDENTE OS PEDIDOS, confirmando a decisão que deferiu a tutela antecipada, no sentido de declarar a inexistência de relação jurídica tributária quanto a incidência do ICMS sobre o acréscimo decorrente do Sistema de Bandeiras Tarifárias, devendo o tributo incidir sobre o efetivo fornecimento da energia elétrica (indevida a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à demanda de potência contratada mas não utilizada).

Segundo esclarecimentos da Aneel⁶⁴ sobre o sistema de Bandeiras Tarifárias, este mecanismo:

⁶¹ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Convênio ICMS nº 15/2007. Brasília, DF, 2007.

⁶² CONJUR. *O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 214.

⁶³ RIO DE JANEIRO. *ICMS não pode ser cobrado sobre tarifa de energia*. Íntegra da decisão. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/icms-nao-cobrado-tarifas-energia.pdf>>. Acesso: 18 fev. 2017.

⁶⁴ AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. *Bandeiras Tarifárias*. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/bandeiras-tarifarias>. Acesso: 18 fev. 2017.

[...] sinaliza aos consumidores os custos reais da geração de energia elétrica [...] indicam se a energia custará mais ou menos em função das condições de geração de eletricidade [...]; são uma forma diferente de apresentar um custo que hoje já está na conta de energia, mas que geralmente passa despercebido.

Outro exemplo em que se exige esta integração de tais conceitos tributários para fins de apuração da base de cálculo e regulatório quanto à identificação de energia é a questão da cobrança de TUST e TUSD, verificando-se posicionamento favorável ao contribuinte no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme autos do REsp nº 1.163.020⁶⁵:

II. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria. **Como decorrência, não fazem parte da base de cálculo do imposto a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica) [...]** 4. É pacífico o entendimento de que "a Súmula 166/STJ reconhece que 'não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'. Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)" [...] Nessa linha, o acórdão recorrido, ao entender que a **base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica inclui os custos de geração, transmissão e distribuição, destoou do entendimento do Superior Tribunal de Justiça**. Tal o contexto, conheço do recurso especial e dou-lhe provimento para julgar procedente o pedido formulado na ação mandamental, **afastando a incidência do ICMS sobre os valores relativos à tarifa de uso do sistema de distribuição – TUSD**. (grifou-se)

Entendendo-se adequada referida interpretação quando da abertura da composição da TUST e TUSD, e verificando-se a inserção na base da tarifa o montante devido a título de encargos, isto corresponde a uma obrigação setorial e não, tributária.

O caso citado está pendente de julgamento, tendo como posição contrária os fundamentos a seguir:

(b) a mudança do marco regulatório do setor elétrico brasileiro, que implicou a **"desverticalização" do sistema, impedindo que as distribuidoras também operem como geradoras ou transmissoras (Lei n. 10.848/2004), não alterou a definição da base de cálculo do ICMS** incidente sobre a comercialização de energia elétrica, a ser suportado, inclusive, pelo chamados "consumidores livres"; (c) **a comercialização de energia elétrica compreende três etapas: geração, transmissão e distribuição, as quais ocorrem simultaneamente** e, por isso, não descaracterizam a sua natureza física unitária, não havendo falar que as fases de transmissão e distribuição correspondem a mero transporte de energia, pois o que se tem "é um grande e complexo 'todo' onde diversos geradores aportam sua produção de energia elétrica através de linhas de transmissão interligados e onde os consumidores consomem sua parcela, diretamente das linhas de transmissão (grandes consumidores) quer através das redes de distribuição (consumidores cativos), tudo gerenciado para que o sistema mantenha-se em equilíbrio"; (d) **as**

⁶⁵ BRASIL (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA). Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Relator: Orlindo Menezes. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 05 jun. 2016.

fases de transmissão e de distribuição, portanto, não são complementares ou paralelas, mas sim essenciais e indissociáveis ao fornecimento de energia elétrica, integrando os custos da mercadoria comercializada.⁶⁶ (grifou-se)

Apesar do posicionamento manifestado pela Fazenda Estadual diante das alegações expostas, verifica-se que as tarifas contemplam montantes além das atividades relacionadas ao fornecimento de energia, pois acobertam valores destinados e arrecadados para suprimento das deficiências ou falhas do mercado ou para atuação do Governo Federal em alguns casos, sendo tais ponderações efetuadas pela visão conjunta do Direito Regulatório e Tributário.

3.2 A estrutura normativa do direito tributário na aferição do ICMS

Partindo-se da premissa do professor Paulo de Barros⁶⁷, que conceitua a norma jurídica como a “[...] expressão mínima irredutível (com o perdão do pleonismo) de manifestação do deôntico, com o sentido completo [...] no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir-se um quantum de estrutura formal”, tem-se que o principal normativo na aferição do ICMS é a Constituição Federal de 1988, na medida em que ela dá o poder de tributar aos Estados, bem como indica os princípios e procedimentos de observância.

Por conseguinte, a Lei Complementar nº 87/1996, com a função paralela da Constituição, objetiva aumentar a compreensão dos princípios básicos da Constituição e normas gerais de Direito Tributário.

Nesta linha, verifica-se a emissão das leis ordinárias, com a função de exercitar a “[...] competência tributária, observando os balizamentos contidos na Constituição e nas normas infraconstitucionais que, com apoio naquela, disciplinam, limitam ou condicionam o exercício do poder de tributar”⁶⁸.

Outros normativos em destaque são os tratados internacionais quando da análise da concessão de alguma redução ou exclusão de ônus tributário, bem como as respectivas ratificações; destaca-se, no âmbito do ICMS sobre energia, o Tratado da República Federativa do Brasil e a República do Paraguai (Itaipu), com ratificação pelo Decreto nº 72.707/1973.

Todavia, a Constituição Federal de 1988 permite a instituição de resoluções emitidas pelo Senado para o tratamento alíquotas aplicáveis no recolhimento do ICMS, disposição que poderá afetar o produto energia elétrica, conforme competência emanada a seguir:

⁶⁶ BRASIL (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA). *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.163.020/RS*. Relator: Gurgel de Faria. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 18 mai. 2016.

⁶⁷ Carvalho, op. cit., p. 611.

⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva: 2014. p. 196.

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:

[...]

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

V - é facultado ao Senado Federal:

Tem-se, ainda, os decretos legislativos, que tratam de matérias competentes ao Congresso Nacional, como no exemplo citado, no qual se constata casos de ratificações de tratados internacionais ou a matéria identificada no Decreto nº 68.419/1978 (vigente e que apresenta o Imposto Único sobre Energia Elétrica). Identificam-se a emissão das instruções ministeriais, com previsão no artigo 87, inciso II, da CF, bem como instruções circulares e ordens de serviços, as quais esclarecem o indicado nos demais normativos superiores e têm destinação nas ações dos servidores e contribuintes.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 100, destaca a existência das normas classificadas como complementares, nos termos a seguir:

Art. 100.

[...]

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ademais, averigua-se a competência para emissão das normas complementares, cuja ocorrência poderá ser atribuída às pessoas políticas ou jurídicas indicadas pela lei. Leandro Paulsen⁶⁹ aborda que:

Em matéria tributária, não se pode dizer que os Decretos se limitem à regulamentação estrita das leis nem que outros atos normativos, especialmente as Instruções Normativas e Portarias, sejam, tão-somente, normas internas da Administração [...] não vinculam o juiz (ou o Poder Judiciário), em face da independência a este constitucionalmente assegurada, só se vinculando o juiz à lei,

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 859.

não a atos infralegais.

Como primeiro normativo, o CTN destaca *os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*, no inciso I, do art. 100, que são as instruções normativas e portarias que vinculam os contribuintes – além dos próprios servidores. Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal⁷⁰ já se manifestou:

As instruções Normativas, editadas por órgãos competentes da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade de dependência.

No âmbito do setor elétrico, destaca-se atenção aos normativos emitidos pelas Fazendas quanto à forma de apuração, ao cumprimento de obrigação acessória e ao recolhimento do ICMS sobre energia elétrica, no Estado de São Paulo, como a Portaria CAT nº 97/2009, que disciplina as obrigações referentes à circulação de energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre.

Indicam-se as decisões dos órgãos singulares ou coletivos, do respectivo inciso II do artigo 100 do CTN, podendo-se citar as Soluções de Consulta Tributárias, as quais (i) vinculam as partes quando da identificação de lacunas na legislação, bem como os contribuintes com casos análogos, e (ii) detêm como objetivo interpretar ou esclarecer a legislação primária, sendo possível a emissão de temas afetos à questão da forma de recolhimento do ICMS sobre energia elétrica, a exemplo:

Interpretação

[...]

9. Esclareça-se, ainda, que o Decreto no 51.801/2007 recepcionou o Convênio no ICMS no 15/2007, introduzindo alterações no artigo 6º do Anexo XVIII do RICMS/SP, dando então origem à obrigação de emissão de Nota Fiscal na condição de posição credora ou devedora do agente de mercado no MCP. Ocorre que o Decreto no 54.177/2009 reformulou integralmente o referido Anexo XVIII do Regulamento paulista e não mais prevendo a emissão de documento fiscal nessas situações.

[...]

12. Em complemento, esclarecemos que, no caso de recebimento de Nota de Liquidação das Contabilizações do Mercado de Curto Prazo CCEE, sob os aspectos referentes ao ICMS, no que se refere a consumidores de energia elétrica localizados

⁷⁰ BRASIL (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). Agravo Regimental, em Ação Direta de Inconstitucionalidade 365-8/600/DF. Relator: Celso de Mello. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, 07.11.1990.

no Estado de São Paulo, a legislação paulista vigente não prevê nenhuma obrigação acessória (o que inclui emissão de documentos fiscais) referente a valores recebidos ou pagos em razão dos processos de liquidação promovidos pela CCEE.⁷¹

A questão da prática reiterada tratada no inciso III do artigo 100 do CTN indica a observância dos atos do Fisco, ou seja, os costumes, dos quais destaca-se, por exemplo, a cobrança de ICMS com inclusão dos valores pagos pela TUST e TUSD.

O quarto item tratado pelo CTN relata a existência dos convênios e objetiva a uniformização dos procedimentos de fiscalização ou arrecadação de tributos, bem como a definição da hipótese de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais ou revogação.

Quanto à questão dos Convênios acordados entre os Estados no âmbito do Confaz, em relação à apuração do ICMS sobre energia elétrica, destaca-se o Convênio ICMS nº 83/2000, 15/2007 e 77/2011, com ressalva que tais acordos necessitam de ratificação pelos Estados, ou seja, precisam da internalização da norma no âmbito Estadual por meio da emissão de Decretos regulamentares – “[...] leis que se destinam à aplicação pelos agentes da administração pública [...] baixados pelo Chefe do Poder Executivo, os quais se presta a orientar os funcionários administrativos na aplicação da lei”⁷².

3.3 A estrutura normativa do direito regulatório na identificação da energia elétrica consumida

Na identificação e mapeamento dos normativos no âmbito do Direito Regulatório, retoma-se a função das Agências Regulatórias, pois estas buscam estabelecer regras de competitividade e eficiência no mercado, objeto da regulação, com o intuito de evitar o monopólio no exercício de determinada atividade, com sujeição ao princípio da especialidade.

Entende-se por regulação “[...] toda a forma de organização da atividade econômica através do Estado, seja a intervenção através da concessão de serviço público ou exercício do poder de polícia”⁷³, tendo, então, a atribuição de organizar determinado segmento para ser capaz de atribuir o poder de normatizar, nas palavras da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁷⁴:

⁷¹ SÃO PAULO (FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO). *Consulta Tributária nº 13.274/2016*. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC13274_2016.htm>. Acesso: 18 fev. 2017.

⁷² Amaro, *op cit.*, p. 215.

⁷³ SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 15.

⁷⁴ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 529-530.

[...] A lei, a o criar a agência reguladora, está tirando do Poder Executivo todas essas atribuições para colocá-las nas mãos das agências [...] das características que vêm sendo atribuídas às agências reguladoras, a que mais suscita controvérsia é a função reguladora [...] ditar normas com a mesma força de lei e com base em parâmetros, conceitos indeterminados, *standards* nela contidos [...] normas que podem baixar resumem-se ao seguinte: (a) regular a própria atividade da agência por meio de normas de efeitos internos; (b) conceituar, interpretar, explicitar conceitos jurídicos indeterminados contidos em lei, sem inovar na ordem jurídica. Essa segunda função explica-se pela natureza técnica e especializada das agências.

Deste modo, constata-se o poder de regulamentar inerente as agências reguladoras, sendo possível à manifestação na forma:

- (i) Decreto: conforme descrito, são emanados pelo Poder Executivo e têm efeito regulamentar ou independente para tratar de caso específicos, como a organização da administração federal, nos termos do artigo 84, da Constituição. No setor elétrico, destacam-se os de números 5.163/2004 e 5177/2004.
- (ii) Resolução: ato normativo, conforme esclarecimento da doutrinadora Odete Medauar⁷⁵, com o “objetivo de fixar normas sobre matéria de competência do órgão”, destacando-se a Resolução Normativa nº 109/2004, que indica que o MCP seguirá as Regras e Procedimentos de Comercialização dos termos do artigo 4, §4º, do referido normativo.
- (iii) Portaria: não detém destinação específica, estando enquadrada na categoria de atos normativos. Destacam-se as Portarias emitidas pelo Ministério de Minas e Energia (MME); por exemplo, a Portaria nº 185/2013, que trata das Diretrizes para a Cessão de Montantes de Energia Elétrica e de Potência contratados no Ambiente de Contratação Livre (ACL) e que indica a possibilidade de revenda, por meio da cessão do montante de energia não consumida para outros consumidores ou comercializadores, nos termos da regulamentação específica – ou seja, indica a possibilidade de cobrança de ICMS sobre essa energia vendida.
- (iv) Despacho: instrumento que “expressa decisão tomada por autoridade do Executivo⁷⁶”. Por exemplo, os despachos emitidos pela Aneel quando da realização dos leilões de energia, os quais indicam a existência do edital ou as regras da comercialização de energia no ACR.

⁷⁵ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo*. 12 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 144.

⁷⁶ Idem, p. 145.

Além dos normativos citados, têm-se os (i) alvarás como modalidade de ato normativo, porém estes não afetam diretamente a questão de identificação do consumo de energia elétrica, pois são instrumentos de licença, e também as (ii) circulares, que designam atos no âmbito interno da Administração Pública.

Na apuração do consumo e das demais questões afetadas pelo setor de energia elétrica, tem-se a Aneel, autarquia federal, com poder de emitir normativos, que:

[...] se resumem-se ao seguinte: (a) regular a própria atividade da agência por meio de normas de efeitos internos; (b) conceituar, interpretar, explicitar conceitos jurídicos indeterminados contidos em lei, sem inovar na ordem jurídica [...] pela natureza técnica e especializada da agência.⁷⁷

3.4 Do papel do intérprete na apuração da base de calculada do ICMS sobre energia elétrica

Nesta pesquisa, sob os fundamentos extraídos especificamente do Direito Tributário e Regulatório, abordou-se a questão da identificação do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS incidente sobre energia elétrica, bem como as formas de apuração da verificação do consumo ou entrega desta energia por meio dos agentes institucionais.

A professora Clarice Araujo identifica tais relações como partes de um sistema jurídico, na medida em que: “[...] sistemas jurídicos utilizam a linguagem natural (língua, vernáculo) como verdadeira substância de sua constituição. Para qualquer fenômeno ingressar dentro do sistema normativo ele deve estar expresso em algum tipo de linguagem”⁷⁸.

Assim, entende-se que o papel do intérprete é dar solidez aos fatos ocorridos no mundo fenomênico, resultando na compatibilização de tais fatos no sistema normativo, ou seja, caracterizando a subsunção do fato à norma e à respectiva incidência. Ainda, esclarece o professor Geraldo Ataliba sobre o papel do intérprete, porque “[...] não é possível apegar-se a um texto avulso, com abstração do contexto [...], pois] sabe o jurista que não deve obedecer a um só comando jurídico de cada vez, mas que inúmeros devem ser atendidos concomitante e conjugadamente”⁷⁹.

Deste modo, constata-se que o Direito, quando analisado como instrumento, é um conjunto ou compilado de normas jurídicas, sendo a função do intérprete a observação deste

⁷⁷ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 530.

⁷⁸ ARAUJO, Clarice von Oertzen; CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.) *Semiótica e Investigação do Direito, em Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses. 2014. p. 122.

⁷⁹ Ataliba, *op cit.*, 1980. p. 128.

conjunto e a apuração da melhor definição normativa. No contexto ora pesquisado, identificou-se que a base calculada é a correta medida a ser utilizada na aferição do tributo, ou seja, é a ratificação do critério material, em virtude da constatação da ocorrência dos itens descritos na hipótese normativa, apontando a doutrina e correspondendo ao “resultado quantitativo a que se chega para um contribuinte concreto”⁸⁰.

Na apuração do ICMS sobre energia elétrica, identificou-se a conjunção entre os conceitos do Direito Regulatório e do Tributário na aferição do referido imposto, desprezando-se os elementos estranhos ou não afetos ao fornecimento de energia, cuja obrigatoriedade de pagamento decorre da posição setorial na condução de consumidor.

Entende-se como característica inicial do intérprete o conhecimento dos textos normativos para formação da estrutura hierárquica das normas, por meio de:

(i) contato com a literalidade textual (plano da expressão), ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, (ii) o interprete elabora em sua mente os conteúdos significativos e, (iii) colocando-os no modo estrutural das regras jurídicas, organiza essas entidades para formar um (iv) domínio, cujos vínculos de coordenação e de subordinação aparecem no momento mesmo da organização dessas regras de direito como sistema.⁸¹

Ainda, destaca-se o posicionamento do professor Tárek ao indicar:

[...] o conhecimento é a relação entre (i) sujeito cognoscente; (ii) objeto de estudo e (iii) a proposição que fala acerca do objeto de acordo comum (iv) método. Nessa linha, um mesmo dado material 0 pode ser visto de múltiplas perspectivas diferente a tornar possíveis construções de inúmeros objetos de estudos formais distintos 0', 0'', 0''', 0ⁿ, de acordo com as mais variadas formas de aproximação a serem empreendidas pelo sujeito.⁸²

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 13^a ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 113.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014. p.10.

⁸² Moussallem, *op cit.*, 2014, p. 159.

Considerações finais

Do exposto, identifica-se que a apuração do ICMS na comercialização de energia no ACL e MCP exige a sinergia dos conceitos extraídos das bases do Direito do Regulatório e do Tributário, bem como a análise dos instrumentos normativos disponíveis para apreciação da questão.

O Direito Regulatório, na condição de alicerce, esclarece, na seara do Setor Elétrico Brasileiro, as questões afetas à estrutura normativa da autarquia (entidade reguladora), as atividades da Administração Pública em geral e as conceituações e formas de identificação ou medição do produto energia elétrica, objeto desta pesquisa, com identificação das partes envolvidas direta ou indiretamente na comercialização de energia elétrica.

O Direito Tributário, sob o enfoque dos meios a serem observados para apuração da base de cálculo do ICMS, traz esclarecimentos sobre o fenômeno de interesse dos Fiscos, com tratamento pela norma jurídica no processo de arrecadação dos tributos, de modo a refutar eventuais distorções na análise isolada dos normativos.

Assim, na verificação da incidência da norma tributária que versa a respeito do ICMS sobre energia elétrica, apura-se que o momento do consumo de energia é o desencadeador de atos da Administração, com a finalidade de arrecadar o referido imposto.

Apresentou-se, no desenvolvimento da pesquisa, a atuação de agentes econômicos e institucionais quando da apuração do ICMS no ACL ou MCP, sendo que determinado consumo se dá via relatórios dos agentes institucionais, por exemplo, e de documentos e ações executadas com suporte normativo, os quais exigem o devido acompanhamento pelo intérprete interessado no tema.

Assim, apurou-se que a mensuração da energia elétrica indica a participação de *stakeholders* na comercialização de energia, na medida em que participam indiretamente do processo por meio da viabilização ou operacionalização para ocorrência da venda, sem atuar como compradora da energia, quando se destaca o papel da CCEE.

Ainda, identificou-se que o ICMS sobre energia elétrica detém relevância financeira para os Estados, em razão dos altos valores movimentados, conforme informações obtidas no site da COTEPE. Compreendeu-se, pela leitura de normativos de caráter regulatório e tributário, a questão que norteia o termo Direito, observando que este indica a interligação das normas e orienta o comportamento humano e seu consequente resultado tributário.

O termo energia, bem como enquadramento como mercadoria passível de incidência do ICMS, trata-se de objeto incluído pela Lei Complementar nº 87/1996 a título de

equiparação, sendo apurado na regra-matriz de incidência correspondente (norma jurídica capaz de indicar o fato capturado pela legislação e de interesse das Fazendas Estaduais).

Constatou-se que a energia elétrica é passível de mensuração, com a respectiva identificação da base de cálculo do ICMS sobre este produto, por meio dos componentes extraídos da regulação, sendo a Aneel o agente institucional determinante das premissas para caracterização de energia consumida com apoio na operacionalização ou mensuração da CCEE e de distribuidoras. Segrega-se a função da Agência, com o papel de criar mecanismos e regras capazes de identificar ou evidenciar a forma de apuração do consumo de energia do papel dos Estados de fiscalizarem e averiguarem o regular cumprimento da Constituição e da legislação correlata na apuração do ICMS sobre energia elétrica.

É identificada a configuração do fato gerador do ICMS sobre energia elétrica, cuja base de cálculo ratifica o critério material e a norma de incidência tributária, realidade financeira que é apurada pelo contribuinte na apuração do referido imposto quando da aquisição de energia para consumo, contemplando a inserção de valores afetos ao consumo de energia, sem a inclusão de elementos estranhos.

Entende-se que a falta de observação de tais preceitos pode gerar o conflito de interpretações, ou seja, linguagem divergente das Fazendas, na adesão de elementos alheios, quando da busca da aferição do total da operação pela Lei Complementar nº 87/1996, resultado da interpretação isolada.

Deste modo, por meio dos conceitos apresentados pela regulação quanto às operações realizadas no ACL e MCP, bem como por meio da possibilidade de identificação das partes direta ou indiretamente, verificou-se a necessidade de adequação dos normativos tributários, com a celebração de Convênios no âmbito do Confaz, com o objetivo de harmonizar os procedimentos fiscais às atividades relacionadas ao comércio de energia elétrica.

Tais adequações são insumos na constatação da base calculada, sendo esta compreendida como a apuração real da apropriação do Fisco no patrimônio do contribuinte, ou seja, é a apuração do valor concreto, de tal modo, inclusive, que as deduções ou exclusões devem ser consideradas quando verificadas estranhas na composição do valor total da operação.

No âmbito do MCP, identificou-se o resultado proveniente do Balanço Energético, com valoração pelo PLD e representação nas formulações pelo Direito Regulatório pelo acrônimo "TM_MCPa,m", nos termos do Convênio ICMS nº 15/2007, que aborda a questão. Averiguou-se, ainda, que outro valor fosse apurado como base calculada durante a leitura da composição do total da operação – a exemplo: no *resultado final* do relatório que sustenta a

prática das operações no âmbito do MCP e CCEE (figura 7), os encargos setoriais seriam objeto de inserção na base calculada, compreendendo-se como item estranho à relação comercial de energia elétrica para consumo.

Na inclusão dos encargos, destacam-se as obrigações setoriais atribuídas aos agentes econômicos, cujo suporte financeiro é efetuado por tais agentes, em virtude de determinação normativa e para suprir as deficiências e falhas do setor ou eventualmente custear outros programas do Governo Federal. Assim, o pesquisador buscou evidenciar a sinergia e a integração dos conceitos indicados pelas áreas do Direito Tributário e Regulatório, embora verificado corresponder uma fonte relevante das receitas Estaduais, na soma estimada de R\$ 7.221.315.267 (sete trilhões, duzentos e vinte e um bilhão, trezentos e quinze milhões e duzentos e sessenta e sete mil), no ano de 2016, conforme apuração da Cotepe/ICMS.

Quanto à questão de comercialização de energia, no ambiente de contratação livre, identificou-se a questão da observância dos demais Convênios e Regulação, especificidades do âmbito tributário setorial, na área de energia específica, o que resultou no aprofundamento do Convênio ICMS nº 77/2011, que aborda a instituição do dever instrumental dos consumidores apresentarem declaração sobre o valor da energia adquirida para consumo, sob pena de utilização do preço praticado pelas distribuidoras, em virtude da instituição da substituição tributária.

Compreende-se a grande valia dos agentes institucionais na execução de atividades com repercussão tributária e facilitador na aferição de tais ações, com repercussão fiscal, a exemplo dos relatórios Fiscais previsto nos Convênios ICMS nº 15/2007, 77/2011 e Ato Cotepe/ICMS nº 31/2012. Na observância da estrutura organizacional da Fazenda, em que consta MF, Confaz, Cotepe, GT-13 e Fazendas Estaduais, apurou-se a necessidade de especialização do tema pelas empresas, pois a interpretação isolada é passível de dubiedade.

Deve ser de observância do intérprete, no âmbito do Direito Tributário das normas específicas, eventuais ilegalidades das Fazendas na celebração dos Convênios ou ausências de internalizações da norma, que podem incorrer na falha de compreensão do tema, quando analisado de forma isolada.

Conclui-se pela necessidade de integração entre Direitos Regulatório e Tributário para aferição adequada da base calculada de ICMS sobre energia elétrica, na medida em que as fundamentações e premissas extraídas quanto à estrutura normativa foram desses dois institutos, sendo o objeto para aferição da base calculada do ICMS sobre energia o preço da energia consumida – identificável pelas diretrizes do Direito Regulatório para constatação da apuração da base calculada do referido imposto.

Referências Bibliográficas

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. *Atlas de Energia Elétrica no Brasil*. Disponível em: http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/atlas_par1_cap1.pdf. Acesso: 28 jan. 2017.

_____. *Bandeiras Tarifárias*. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/bandeiras-tarifarias>. Acesso: 18 fev. 2017.

_____. *Glossário*. Ano. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/glossario>. Acessado: 14 fev. 2017.

_____. Marcos de operacionalização, obtidos na Nota Técnica no 113/2014-SEM/ANEEL, de 30/10/2014. p. 4. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/consulta_publica/documentos/NT%20113.2014%20SEM.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2017.

_____. *Procedimento de Regulação Tarifária – Encargos Setoriais*. Disponível em: http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Subm%C3%B3dulo%203.4_Encargos%20Setoriais%20V0.pdf. Acesso em: 12 jan. 2017.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva: 2014.

ARAUJO, Clarice von Oertzen; CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.) *Semiótica e Investigação do Direito, em Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses. 2014.

ARAUJO, Diniz. *Delegação do poder de sanção a associação provada com viés público: o caso da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/11197241>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Convênios interestaduais e isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias*. R. Inf. legisl. Brasília, a.17, nº 65, jan/mar 1980.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2001.

BRASIL (MINISTÉRIO DA FAZENDA). *Organograma*. Disponível: <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/imagens/organograma/view>>. Acesso: 16 fev. 2017.

BRASIL (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA). *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.163.020/RS*. Relator: Gurgel de Faria. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 18 mai. 2016.

_____. *Recurso Especial nº 1.163.020/RS*. Relator: Orlindo Menezes. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 05 jun. 2016.

_____. Súmula nº 391.Primeira Seção, em 23.9.2009. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.11.1990.

BRASIL (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). *Agravo Regimental, em Ação Direta de*

Inconstitucionalidade 365-8/600/DF. Relator: Celso de Mello. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.11.1990.

_____. *Medida Cautelar, em Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.090-6/DF*. Relator: Gilmar Mendes. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 25 out. 2007.

BRASIL. *Constituição da República Federativa de 1988*. Brasília, 1988.

_____. *Decreto nº 6.353, de 16 de janeiro de 2008*. Regulamenta a contratação de energia de reserva de que trata o § 3º do art. 3º e o art. 3º-A da Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004, altera o art. 44 do Decreto nº 5.163, de 30 de junho de 2004, e o art. 2º do Decreto nº 5.177, de 12 de agosto de 2004, e dá outras providências. Brasília, 2008.

_____. *Lei Complementar nº 87/1996*. 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.

_____. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, 2002.

CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA – CCEE. *Infomercado semanal*, 122, 5ª semana, janeiro/2017. Disponível: <https://www.ccee.org.br/portal/faces/pages_publico/o-que-fazemos/infomercado/info_mercado_interativo?contentId=CCEE_385884>. Acesso em: 28 jan. 2017.

_____. *Regras de Comercialização: Balanço Energético*. São Paulo: CCEE, 2012.

_____. *Regras de Comercialização: Consolidação dos Resultados*. São Paulo: CCEE, 2012.

CAMPOS, Clever. *Curso básico de energia elétrica*. Rio de Janeiro: Synergia, 2010.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e posituação no direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Função Social dos Tributos, Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONJUR. *ICMS não pode ser cobrado sobre tarifa de energia*. Íntegra da decisão. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/icms-nao-cobrado-tarifas-energia.pdf>>. Acesso: 18 fev. 2017.

_____. *O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 214.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS (COTEPE/ICMS). *Ato Cotepe/ICMS nº 31/2012*. BRASIL. Brasília, DF, 2012.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. *Boletim do ICMS*. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao Acesso: 14 fev. 2017.

_____. Convênio ICMS nº 15/2007. BRASIL. Brasília, DF, 2007.

_____. Convênio ICMS nº 77/2011. BRASIL. Brasília, DF, 2011.

DAVID, Solange. *Como migrar para o mercado livre de energia?* 29 jun. 2016. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/CCEEOficial/como-migrar-para-o-mercado-livre-de-energia-eltrica-fiesp-workshop-energia-eltrica>>. Acesso: 28 jan. 2017.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2001.

LYRA, Mariana Galvão; GOMES, Ricardo Corrêa; JACOVINE, Laércio Antônio Gonçalves. O papel dos *stakeholders* na sustentabilidade da empresa: contribuições para construção de um modelo de análise. *Rev. adm. contemp.* São Paulo, 2009, v.13, n.spe, pp.39-52.

MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo. Malheiros. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schuber de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2011.

MARCONI, Maria Andrade. *Metodologia Científica*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo*. 12 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MIGUEL, Luciano Garcia; PARISI, Fernanda Drummond (coord.). *O ICMS e os deveres instrumentais. Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros. 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5.ed. Forense, Rio de Janeiro, v.1, 1996. p. 362-363.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo: São Paulo, 2000.

OLEINIK, Rosana; CARVALHO, Aurora Tomazini (org.). *Teoria da norma jurídica e a regra matriz de incidência tributária como técnica de interpretação do direito, em Construtivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2004.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org). *Curso de Especialização em Direito tributário: Homenagem a Paulo*

de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SÃO PAULO (FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO). *Consulta Tributária nº 13.274/2016*. Disponível em:
<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC13274_2016.htm>.
Acesso: 18 fev. 2017.

TOLMASQUIM, Mauricio Tiomno. *Novo Modelo do setor elétrico*. 2.ed. Rio de Janeiro: Synergia; EPE: Brasília. 2015.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2014.