

**FERNANDO HENRIQUE ATALA XAVIER**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO  
MERCADO LIVRE DE ENERGIA ELÉTRICA**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**PUC-SP – COGEAE**

**São Paulo/2009**

FERNANDO HENRIQUE ATALA XAVIER

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO  
MERCADO LIVRE DE ENERGIA ELÉTRICA**

Monografia apresentada à banca examinadora da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

PUC-SP – COGEAE

São Paulo/2009

## ÍNDICE

<b>Introdução.....</b>	<b>4</b>
<b>1. Considerações Iniciais Sobre o Mercado de Energia Elétrica.....</b>	<b>6</b>
<b>2. Sistema Constitucional Tributário.....</b>	<b>7</b>
<b>3. Competência Tributária.....</b>	<b>9</b>
<b>4. O ICMS Sob a Ótica da Constituição Federal.....</b>	<b>12</b>
<b>4.1. ICMS Incidente Sobre Operações Mercantis.....</b>	<b>12</b>
<b>4.2. ICMS Incidente Sobre Energia Elétrica.....</b>	<b>14</b>
<b>4.3. Peculiaridades da Energia Elétrica.....</b>	<b>15</b>
<b>5. Da Sujeição Passiva do ICMS.....</b>	<b>18</b>
<b>5.1. Da Sujeição Passiva Indireta por Solidariedade.....</b>	<b>19</b>
<b>5.2. Da Sujeição Passiva Indireta por Substituição.....</b>	<b>21</b>
<b>6. Da Atual Pretensão do Fisco Paulista.....</b>	<b>25</b>
<b>7. Da Ilegitimidade da Substituição Tributária Pretendida.....</b>	<b>27</b>
<b>7.1. Da Impossibilidade de Tributar Atividade-Meio.....</b>	<b>27</b>
<b>7.2. Da Ausência de Participação da Distribuidora no Negócio Jurídico.....</b>	<b>29</b>
<b>7.3. Da Ilegitimidade do Veículo Introdutor da Norma Paulista.....</b>	<b>30</b>
<b>7.4. Da Inobservância ao Princípio da Proporcionalidade.....</b>	<b>31</b>
<b>Conclusão.....</b>	<b>32</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>33</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca analisar detalhadamente a recente pretensão da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, que, por meio do Decreto 54.177, de 30 de março de 2009, alterou o artigo 425 do Regulamento do ICMS, passando a determinar que as empresas distribuidoras de energia elétrica sejam responsáveis pelo lançamento e pagamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica negociada entre o consumidor final e um agente comercializador ou gerador de energia elétrica.

Com a mencionada alteração, o artigo 425 do RICMS passou a ter a seguinte redação, *in verbis*:

**Artigo 425 - A responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção, fica atribuída (Lei Complementar federal 87/96, art. 9º, § 1º, II, e Lei 6.374/89, art. 8º, VI, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, IV):**

**I - a empresa distribuidora, responsável pela operação de rede de distribuição no Estado de São Paulo, que praticar operação relativa à circulação de energia elétrica, objeto de saída por ela promovida, destinando-a diretamente a estabelecimento ou domicílio situado no território paulista para nele ser consumida pelo respectivo destinatário, quando este, na condição de consumidor, estiver conectado a linha de distribuição ou de transmissão, integrante da rede por ela operada, em razão da execução de:**

a) contrato de fornecimento de energia elétrica, com ela firmado sob o regime da concessão ou da permissão da qual é titular;

**b) contratos de conexão e de uso da respectiva rede de distribuição, com ela firmados para fins do consumo da energia elétrica adquirida pelo destinatário por meio de contratos de comercialização por ele avençados, ainda que com terceiros, situados neste ou em outro Estado, em ambiente de contratação livre;**

c) qualquer outro tipo de contrato, com ela firmado para fins de entrega de energia elétrica para o consumo do destinatário;

II - ao destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão na condição de consumidor, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio, situado no território paulista, para nele consumi-la em razão da execução de contrato de comercialização de energia elétrica firmado em ambiente de contratação livre.

§ 1º - A base de cálculo do imposto será o valor da operação, nele incluídos:

I - nas hipóteses das alíneas a e c do inciso I, a soma de todos os valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.

*2 - nas hipóteses da alínea b do inciso I e do inciso II, o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede 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.*

*§ 2º - O destinatário da energia elétrica nas hipóteses das alíneas b e c do inciso I deverá, para fins da apuração da base de cálculo, prestar, à Secretaria Fazenda, declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica.*

*§ 3º - Na ausência da declaração de que trata o § 2º ou quando esta, a critério do fisco, não merecer fé, a base de cálculo do imposto, nas hipóteses das alíneas b e c do inciso I, será o preço praticado pela empresa distribuidora em operação relativa à circulação de energia elétrica objeto de saída, por ela promovida sob o regime da concessão ou permissão da qual é titular, com destino ao consumo de destinatário, situado no território paulista, em condições técnicas equivalentes de conexão e de uso do respectivo sistema de distribuição.*

*§ 4º - A Secretaria da Fazenda estabelecerá disciplina específica para fins do cumprimento do disposto nos §§ 1º a 3º.” (grifos nossos)*

Como se nota, a pretensão do Fisco Paulista passa atribuir a capacidade tributária ativa para a cobrança do ICMS incidente sobre energia elétrica a um Sujeito alheio à relação jurídico-comercial que deu causa à subsunção do fato à norma tributária definida pela Constituição Federal.

Desta forma, como se verá pormenorizadamente adiante, é preciso, por meio de uma interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico vigente, verificar as condições que orbitam em torno da criação do Decreto nº. 54.177/2009, a fim de analisar a legitimidade das inovações trazidas pela nova norma frente aos parâmetros sustentados pela Constituição Federal.

Com este objetivo, o presente trabalho trará um breve histórico sobre a criação do Ambiente de Contratação Livre no mercado de energia elétrica nacional, pois, é neste cenário que surge o negócio jurídico que dá causa à nova pretensão da Fazenda Estadual de São Paulo, bem como demonstrará, conforme determina Constituição Federal, se o mencionado Decreto Estadual está em consonância com as regras de definição do Sujeito Passivo da obrigação tributária e de Competência Tributária.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O MERCADO DE ENERGIA ELÉTRICA

Até o final da década de 1990, todo o mercado de energia elétrica era explorado por empresas estatais, que concentravam sob suas atividades todas as fases da produção da energia elétrica até a sua entrega ao consumo pelo destinatário final.

Nesta condição, todos os consumidores viam-se atrelados à condição de *consumidor cativo*, sendo-lhes vedada qualquer imposição das leis de mercado para a estipulação do preço praticado, uma vez que os valores da energia elétrica comercializada eram determinados exclusivamente à critério do Governo Federal.

Ao final do segundo mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, o crescimento acentuado da economia do país, aliado aos baixos índices pluviométricos registrados em algumas regiões, culminaram na crise do setor energético nacional, ocasionando racionamentos e *blackouts* nos grandes centros urbanos.

Este conjunto de fatores resultou numa significativa reforma no Setor de Energia Elétrica, onde o Poder Público perdeu espaço para a iniciativa privada, passando somente a orientar e fiscalizar as atividades dos particulares, que, para maior eficiência do sistema, foram segregadas em geração, transmissão, distribuição e comercialização.

A mais significativa alteração introduzida por este novo modelo foi a possibilidade de os grandes consumidores de energia elétrica desvincular-se da condição de *cativo* e passar a negociar o produto diretamente com o agente comercializador ou gerador da energia.

Desta forma, para os grandes consumidores que se adequaram aos critérios impostos pelas normas do Setor, as leis de mercado passaram a ter influência direta na formação do preço da energia adquirida, constituindo-se, assim, o denominado *Ambiente de Contratação Livre – ACL*.

## 2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Para ingressarmos na análise quanto à legitimidade das normas jurídicas criadas pelo Decreto nº. 54.177/2009, é imperioso que sejam, mesmo que de forma breve, feitas algumas considerações a respeito da estrutura do Sistema Constitucional Tributário.

Inicialmente, cumpre destacar que para que se possa compreender as reais proporções do Sistema Tributário Nacional é necessário que toda e qualquer análise do ordenamento jurídico parta do Texto Constitucional<sup>1</sup>.

Partindo-se desta premissa básica, é possível conhecer os limites objetivos de todo o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, ao se iniciar pela Constituição, verifica-se que todo o direito positivo obedece a uma rígida hierarquia, na qual a norma hierarquicamente inferior deve, obrigatoriamente, retirar seu fundamento de validade da norma que lhe sucede, conforme a estrutura das normas propostas por Kelsen.

É, portanto, desta forma que se estrutura o ordenamento jurídico brasileiro. Porém, cumpre relevante destacar que, dentro desta formatação, para que se garanta a eficácia do direito posto na regulamentação do comportamento social, é necessário que seus enunciados prescritivos estejam isentos de qualquer contradição e ambigüidade, estando, assim, pronto para ser compreendido pelos destinatários finais da norma<sup>2</sup>.

Por esta razão é que, para fins didáticos, alguns doutrinadores distinguem o direito posto ou o ordenamento jurídico do sistema de normas, sendo que o direito posto apenas adquire o *status* de sistema quando, através do esforço do cientista do direito, toda a estrutura normativa do direito positivo amolda-se a uma estrutura hierárquica capaz de atingir sua finalidade social.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário Linguagem e Método, Editora Noeses, pág. 210.

<sup>2</sup> *Idem*, pág. 212.

Como vimos, portanto, a hierarquia como critério para estruturar as normas jurídicas contidas no direito positivo é um critério imprescindível para a funcionalidade do sistema, pois, sem ela, não seria possível ao cientista do direito apontar a pertinência de determinada norma dentro de um dado ordenamento jurídico, pois não seria presumível identificar qual teria sido a norma superior que teria conferido validade à criação de determinada norma inferior.

Por oportuno, ainda a respeito da estrutura das normas jurídicas dentro de um dado sistema de normas, convém destacar que a análise quanto à validade de um enunciado prescritivo independe de este ter, ou não, retirado seu fundamento de validade de uma norma jurídica superior. A análise quanto à validade de determinada norma cinge-se à sua pertinência ao respectivo sistema.

Dito de outro modo, a validade de uma norma depende apenas de sua existência em determinado sistema, ou seja, se esta norma derivou de um processo de criação legislativa previsto no ordenamento ela existe e, portanto, é válida para aquele sistema, independente, por exemplo, de sua constitucionalidade ou não.



### 3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nesta organização hierárquica que amolda o sistema jurídico nacional, a Constituição Federal tem papel fundamental na imposição de limites aos processos legiferantes que ocorreram após a sua promulgação.

Em matéria tributária, um dos mais relevantes temas é o da competência tributária, que foi trazida pela Constituição Federal, uma vez que, neste capítulo, há rígidos limites que conferem à determinadas Pessoas Políticas a autorização para instituir tributos.

Tais limites ao poder de tributar erguem uma intransponível barreira de princípios constitucionais com a finalidade de proteger os Contribuintes de eventuais abusos cometidos pelos Entes Políticos quando da criação de tributos.

No campo do Direito Tributário podemos elencar como a principal limitação ao poder de tributar o Princípio da Legalidade, pois, além da previsão constata do inciso II, do artigo 5º da Constituição Federal, há também a menção trazida pelo inciso I, do artigo 150 do mesmo diploma, que reforça os limites que devem ser observados, *in verbis*:

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

***I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;***

*(...)” (grifamos)*

Desta forma, verifica-se que qualquer alteração da Regra Matriz de Incidência Tributária deve, invariavelmente, se dar em virtude de lei, sendo uma afronta ao princípio da legalidade qualquer modificação deste jaez realizada por outro veículo introdutor de norma jurídica no sistema.

Como se nota, a competência tributária é tratada minuciosamente pelo Texto Constitucional, que descreve pormenorizadamente os limites em que os órgãos legiferantes poderão atuar na instituição de novos tributos.

No que corresponde à matéria tratada no presente trabalho, é importante destacar que as limitações impostas pela Constituição Federal aos Estados para a criação de impostos incidentes sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, estão claramente destacadas no inciso II, do artigo 155, *in verbis*:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(omissis)  
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;  
(...)”*

Por oportuno, convém, desde já, destacar que é necessário fazer uma distinção entre a competência tributária traçada no plano constitucional e a capacidade tributária ativa, que deve estar contida no plano infra-constitucional.

A capacidade tributária ativa é a atividade de arrecadar e administrar a receita decorrente de tributos. Esta, ao contrário da competência tributária, pode ser delegada pela Pessoa Política competente de acordo com sua conveniência, respeitando-se, por óbvio, o princípio da legalidade.

Nota-se, portanto, que a Constituição Federal impôs aos Entes Políticos rígidos limites para atuar em matéria tributária, sendo certo que, conforme destaca o Ilustre Professor Roque Antônio Carrazza, se não observadas as presentes restrições adentrar-se-á no campo da inconstitucionalidade:

*“o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar ‘in abstracto’ tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concentração maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de*

*ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala o campo da inconstitucionalidade<sup>3</sup>”*

Concluí-se, desta forma, que, com a repartição das competências impositivas traçadas pelo Texto Constitucional, foi garantido aos Contribuintes o direito de ter um conhecimento prévio de que, realizando o critério material disposto na norma tributária, será tributado pela pessoa política competente, que deve, obrigatoriamente, pautar-se na Regra Matriz de Incidência Tributária definida pela Constituição.

No caso em análise, considerando as modificações introduzidas no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo pelo Decreto nº. 54.177/2009, como se verá mais detidamente demonstrado adiante, houve uma notória alteração no Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS, que, pelas razões acima expostas, contraria frontalmente os ditames constitucionais.

Em vista disso, considerando todas as premissas aventadas no presente trabalho, bem como a fim de ingressarmos mais especificamente no exame da constitucionalidade do mencionado Decreto, conveniente se mostra uma análise mais detalhada quanto as normas constitucionais que tratam sobre o ICMS incidente sobre operações mercantis, mais especificamente no que se refere às operações que envolvem o fornecimento de energia elétrica.

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 24ª Edição, 2008, pág. 390.

## **4. O ICMS SOB A ÓTICA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Conforme já mencionado nas linhas acima, a Constituição Federal, ao outorgar competência aos Entes Federativos, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de instituírem impostos 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 prestações se iniciem no exterior”<sup>4</sup>

Como se nota do extenso descritivo contido na norma, para fins didáticos, é possível afirmar que existem três critérios materiais distintos para o imposto: (i) ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e (iii) ICMS incidente sobre prestação de serviços de telecomunicação.

Diante disso, temos que o tributo previsto no inciso II, do artigo 155 da Constituição Federal, constitui, na prática, três impostos distintos, pois, quando se analisa a Regra Matriz de Incidência Tributária de cada um deles é possível observar que há três hipóteses de incidência e três bases de cálculo diferentes.

Portanto, adotando-se a premissa de que o binômio hipótese de incidência-base de cálculo é o único aspecto capaz de diferenciar tributos distintos, coadunando com a regra prevista no artigo 4º do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>, para fins do presente trabalho, trataremos especificamente do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

### **4.1. ICMS Incidente Sobre Operações Mercantis**

Consoante dispõe o critério material deste tributo, ocorrerá a incidência quando da realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Por oportuno,

---

<sup>4</sup> Inciso II, do art. 155 da Constituição Federal.

<sup>5</sup> Art. 4º do CTN: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a denominação legal do produto da sua arrecadação”.

cumpra esclarecer que a *circulação* de que trata a norma deve ser, obrigatoriamente, jurídica, ou seja, deve ocorrer a transferência de titularidade da mercadoria, não bastando, para fins de incidência do ICMS, que ocorra uma simples movimentação física da mercadoria.

No mesmo sentido, convém destacar o pacificado entendimento do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

“EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. **o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS.** Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento. A Turma, à unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 12.05.2009”.<sup>6</sup> (grifamos)

Ainda sobre este conceito, é importante destacar que este tributo não incide sobre as mercadorias transacionadas, mas única e exclusivamente sobre o negócio jurídico do qual decorre sua circulação, de forma que seu ônus tributário recai apenas sobre as operações mercantis que têm por objeto a condução da mercadoria do produtor ao seu consumidor final.

Fixadas estas premissas quanto à materialidade do ICMS incidente sobre operações mercantis, passamos a analisar mais especificamente o ICMS que incide sobre as operações relacionadas ao fornecimento de energia elétrica.

---

<sup>6</sup> RE 596983 AgR/MT. Rel. Min. Eros Grau. Julgado em 12.05.2009.

## 4.2. ICMS Incidente Sobre Energia Elétrica

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

A propósito, convém ressaltar que o próprio Texto Constitucional ressalva que as operações relativas à energia elétrica somente serão tributadas pelo ICMS e pelo Imposto de Importação, *in verbis*:

“Art. 155. (omissis)

§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.** (grifamos)

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

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

Ademais, considerando que é inequívoco que a energia elétrica é equiparável juridicamente à mercadoria e, por esta razão, sofre a infalível incidência do ICMS, convém analisar o que o Texto Constitucional nos traz a respeito da Sujeição Passiva deste imposto incidente sobre energia elétrica.

Com relação ao Sujeito Passivo da mencionada obrigação tributária, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu artigo 34, § 9º, dispõe que as empresas distribuidoras de energia elétrica serão responsáveis pelo recolhimento do ICMS, na qualidade de Substitutas Tributárias, *in verbis*:

“Art.34. (omissis)

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

Em consequência deste dispositivo, sobreveio a Lei Complementar nº. 87/1996, que, em seu artigo 9º, § 1º, inciso II, dispõe, *in verbis*:

“Art. 9º. (omissis)

§ 1º - **A responsabilidade a que se refere o artigo 6º poderá ser atribuída:**

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

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

### **4.3. Peculiaridades da Energia Elétrica**

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

Como se nota, a atividade exercida pela empresa Distribuidora apenas aperfeiçoa a operação mercantil que tem por objeto a distribuição de energia elétrica, sendo as atividades de Geração e Distribuição indissociáveis.

Daí se conclui que as atividades que compõem a geração e a distribuição de energia elétrica constituem apenas uma única fase da cadeia de produção da mercadoria, não havendo, em tese, que se falar de incidência de ICMS quando da transferência da energia elétrica da Usina Geradora à empresa Distribuidora.

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

**O elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, ‘operação autônoma’ de circulação de energia elétrica. É, na verdade, o ‘meio necessário’ à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS**<sup>7</sup>. (grifamos)

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

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

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

---

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio – ICMS, Malheiros Editores, São Paulo, 12ª ed., 2007, p. 243.



*“Art. 121. (omissis)  
Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação  
que constitua o respectivo fato gerador”.*

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

Por esta razão, como já mencionado linhas atrás, é que o Constituinte, no § 9º, do artigo 34 da ADCT, classificou as Distribuidoras de energia elétrica como “responsáveis” e não como Contribuintes.

Seguindo este raciocínio, é preciso fazer uma distinção entre a atuação das empresas distribuidoras nos chamados “Mercado Livre de Energia” e no “Mercado Cativo”.

A condição de responsável tributário pela arrecadação e repasse do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica a qual se refere o dispositivo da ADCT, somente é possível quando a empresa distribuidora atua no “Mercado Cativo”, pois, neste ambiente, como descrito anteriormente, ela se limita a viabilizar o entrega da mercadoria ao destinatário final.

Já no “Mercado Livre de Energia”, também denominado de “Ambiente de Contratação Livre”, conforme veremos adiante com maiores detalhes, a empresa distribuidora não participa da relação jurídica, que se instala somente entre a Usina Geradora ou a Comercializadora e o consumidor final. À Distribuidora cabe somente disponibilizar sua infra-estrutura para que a energia elétrica possa chegar ao comprador.

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

## 5. DA SUJEIÇÃO PASSIVA DO ICMS

Como já mencionado no decorrer do presente trabalho, a Regra Matriz de Incidência Tributária de todos os tributos existentes no Sistema Jurídico brasileiro estão contidas na Constituição Federal.

Diante disso, atendo-se apenas ao objeto de análise deste tópico, podemos concluir que o Sujeito Passivo da obrigação tributária é aquele sujeito descrito pelo Texto Constitucional como o agente que realizará o fato imponible.

Por esta razão, conforme já sustentado nos tópicos anteriores, não cabe às Pessoas Políticas alterar qualquer critério definido constitucionalmente pela Regra Matriz de Incidência Tributária, nem mesmo, por consequência, eleger um Sujeito Passivo diferente daquele descrito no Texto Constitucional.

É vedado ao legislador infra-constitucional, mesmo que sob a alegação de facilitar a administração tributária, definir outros sujeitos como Sujeito Passivo da obrigação tributária.

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

Haverá, invariavelmente, de haver uma íntima correlação entre o agente caracterizado como Sujeito Passivo e o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária do respectivo tributo, sob pena de se incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

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

Denomina-se esta modificação do Critério Pessoal de sujeição passiva indireta, que pode ocorrer por Substituição ou por Transferência.

Por sujeição passiva por substituição entende-se aquela obrigação que, por força de lei, impõe ao sujeito passivo indireto a obrigação de pagar determinado tributo. Já na sujeição passiva por transferência, a obrigação tributária passa a ser de responsabilidade de um terceiro quando da ocorrência de um fato novo, que, determinado em lei, enseja na transferência do ônus tributário.

Esta poderá ocorrer nas seguintes formas (i) por solidariedade; (ii) por sucessão; e (iii) por responsabilidade legal. Considerando o objeto do presente trabalho, analisaremos mais detalhadamente somente a primeira modalidade.

### **5.1. Da Sujeição Passiva Indireta por Solidariedade**

A Solidariedade Passiva tem por característica coobrigar vários Sujeitos Passivos em torno de uma única obrigação tributária, sendo, para isso, necessário que haja um vínculo jurídico que interligue todos os sujeitos.

Tal solidariedade, constitui uma garantia ao credor da obrigação, pois, quando exigível a dívida, cabe a este selecionar qual dos coobrigados arcará com o cumprimento da obrigação.

No que se refere a este tipo de sujeição passiva, vale ressaltar que a solidariedade nunca pode ser presumida, deve decorrer de lei, necessariamente quando se tratar de obrigação tributária, ou decorrer de contrato, quando a obrigação tiver por objeto as relações regidas pelo Direito Privado.

Especificamente no Direito Tributário, a Sujeição Passiva Solidária é prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“Art.124. São solidariamente obrigados:*

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*  
*II – as pessoas expressamente designadas por lei.*  
*Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”.*

Da interpretação literal do dispositivo acima, especialmente do inciso I, conclui-se apressadamente que, estando dois ou mais sujeitos ligados por eventual benefício econômico que se amolde ao fato imponible, estaria instituída a obrigação solidária entre eles.

Contudo, numa análise mais detalhada do Sistema de Jurídico, pode se afirmar que, em homenagem ao Princípio da Estrita Legalidade, nenhum Sujeito poderá ser incluído no Pólo Passivo de uma obrigação tributária senão houver previsão expressa no Direito Positivo vigente.

Por esta razão é que se pode assegurar que, em matéria tributária, nem mesmo os Atos Administrativos, sejam eles Decretos ou Portarias, são capazes de alterar a Regra Matriz de Incidência Tributária definida pelo Texto Constitucional.

Corroborando com o entendimento mencionado acima, convém, por oportuno, destacar as irreparáveis lições do Professor Paulo de Barros Carvalho:

*“Propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.*

*A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe*

*à luz pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente. E a prova ad rem dessa afirmação está nos numerosos exemplos que o direito positivo oferece. Simplesmente em todas as hipótese de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadra da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido o dever que lhe cabia observar”.*<sup>8</sup>

## **5.2. Da Sujeição Passiva Indireta por Substituição**

No Código Tributário Nacional, a Sujeição Passiva Indireta por Substituição está disposta no artigo 128, *in verbis*:

*“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.*

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

*“Art. 150. (omissis)*

*§ 7º. A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.*

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

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 19ª Edição, 2007. p. 348 e 349.

Este direito assegurando ao substituto tributário se justifica pelo fato de este, na condição de vinculado do fato imponible, não auferir qualquer resultado econômico quando não realizado o critério material disposto na norma tributária. Tal situação, albergada no Princípio da Capacidade Contributiva, permite que, preferencial e imediatamente, o substituto seja ressarcido pelo substituído.

Assim, tendo em vista que, para se aferir o completo comando disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, foi necessária uma interpretação sistemática, razão pela qual é possível concluir que a mencionada norma tributária, para garantir a eficácia do comando, retirou seu fundamento de validade de norma superior contida no § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal<sup>9</sup>.

No que se refere especificamente ao ICMS, tributo que é objeto deste trabalho, é importante atentarmos-nos à chamada “substituição tributária para frente”, ou seja, a responsabilização tributária motivada por uma operação que tenha por objeto uma circulação de mercadoria que ocorrerá no futuro.

Dito em outras palavras, um evento, que ocorrerá sob condição futura e incerta, será, antes da sua materialização, subsumido à norma tributária, fazendo nascer no presente uma obrigação tributária que ainda não se aperfeiçoou dada a não concretização do critério material na Regra-matriz.

Corroborando com este entendimento, se faz necessário trazer à baila os notáveis ensinamentos do Ilustre Professor Roque Antonio Carrazza<sup>10</sup>:

*“Deveras, a Emenda Constitucional 3/93 ‘criou’ a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.*

*Ora, o art. 1º da EC 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário,*

<sup>9</sup> Acrescentado pela Emenda Constitucional nº. 3 de 1993.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, Malheiros Editores, 2003, 9ª Edição, p. 233.

*exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponiblel”.*

Contudo, apesar dos irrefutáveis argumentos jurídicos demonstrados acima, o Supremo Tribunal Federal, pacificou o entendimento quanto a constitucionalidade deste tipo de substituição tributária, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. **O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária "para frente"**, mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93. 2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte. O Tribunal, por maioria, conheceu e deu parcial provimento ao recurso extraordinário, invertido o ônus da sucumbência, nos termos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie (Presidente), vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que conhecia e dava provimento integral ao recurso. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello, Carlos Britto e Joaquim Barbosa. Plenário, 14.09.2006.<sup>11</sup> (grifamos)

Lastreada neste precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal, as Fazendas Estaduais, por mera conveniência, vem, com maior frequência, utilizando-se deste instituto para facilitar a administração tributária e mitigar os riscos de evasão fiscal decorrentes de complexidade e ramificações que ocorrem ao longo das cadeias produtivas.

Adicionalmente, vale mencionar que o tema não ficou circunscrito à Constituição ou ao Código Tributário Nacional. Em 1996, a Lei Complementar nº. 87 também dispôs sobre a substituição tributária para frente do ICMS, delegando a capacidade de os Estados, por meio de Lei Ordinária, instituírem regras a esse respeito, *in verbis*:

---

<sup>11</sup> RE 266602 / MG. Rel. Min, Ellen Gracie. Julgado em 14.09.2006.

*“Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”*

*“Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado”*

Contudo, cabe mencionar que se admitirmos que os Estados, por meio de Leis Ordinárias, Decretos ou Portarias, podem definir quem serão os Sujeitos Passivos de determinada obrigação tributária, admitiríamos também que a Regra Matriz de Incidência Tributária definida pelo Texto Constitucional seria modificável por qualquer ato legislativo infra-constitucional, o que, frontalmente, contraria o que sustentamos nos capítulos anteriores.



## 6. DA ATUAL PRETENSÃO DO FISCO PAULISTA

Apenas a título didático, a fim de melhor compreender o cenário mercadológico que inspirou Fisco Paulista, faz-se necessário estabelecermos as seguintes premissas:

(i) como já mencionamos no presente trabalho, o mercado de Energia Elétrica, na atual configuração, está composto basicamente por quatro agentes: (a) Gerador; (b) Comercializador; (c) Transmissor; e (d) Distribuidor;

(ii) toda a negociação envolvendo energia elétrica no Brasil pode ocorrer no mercado *cativo* ou no mercado *livre*;

(iii) no mercado *cativo*, a hipótese de incidência do ICMS ocorre somente no final da ‘cadeia comercial’, quando a Distribuidora, aperfeiçoando a operação, entrega a energia elétrica ao consumidor final;

(iv) no mercado *cativo* a Distribuidora é a responsável tributária, na condição de substituta, pelo ICMS que incide sobre a energia elétrica negociada;

(v) no mercado *livre*, a energia elétrica é negociada pelo consumidor final diretamente com o Gerador ou com o Comercializador.

Diante deste cenário, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, ‘vulnerável’ a evasões fiscais quando a energia elétrica era negociada no Ambiente de Contratação Livre, uma vez que, em muitas das vezes, apesar de o consumidor final estar estabelecido nos limites do Estado de São Paulo, o Comercializador ou o Gerador estavam sediados em outros Estados da Federação, inviabilizando, portanto, qualquer fiscalização mais apurada com relação à quantidade e preço praticados na operação.

Assim, sabendo que a empresa Distribuidora, necessariamente, teria papel fundamental na viabilização da operação realizada entre o Consumidor e o

Gerador/Comercializar, pois, para a energia chegar o seu destino, é imprescindível que a Distribuidora forneça sua infra-estrutura (torres, postes, fios e cabos), o Fisco Paulista elegeu este Agente como responsável tributário do ICMS também para o mercado *livre*.

Sobreveio, portanto, o Decreto nº. 54.177, publicado no Diário Oficial do Estado em 31 de março de 2009, dando nova redação ao artigo 425 do Regulamento do ICMS, determinando que o imposto incidente sobre a energia elétrica negociada entre o Consumidor e Gerador/Comercializador, seja recolhido pelo Distribuidor e repassado ao Erário de São Paulo.

Como se nota, está claro que o papel desempenhado pela empresa Distribuidora de energia elétrica nas operações que ocorrem no âmbito do mercado *livre* limita-se apenas à operação de sua rede de distribuição, fazendo com que a mercadoria negociada (energia elétrica) chegue ao seu comprador, tratando-se, inquestionavelmente, de uma atividade intermediária.

## **7. DA ILEGITIMIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PRETENDIDA**

### **7.1. Da Impossibilidade de Tributar Atividade-Meio**

Consoante já sustentamos nos parágrafos anteriores, a atividade desempenhada pela empresa distribuidora de energia elétrica quando apenas põe à disposição sua rede de distribuição ao Consumidor estabelecido em sua área de atuação, não se qualifica como qualquer prestação de serviços pertencente à cadeia de negócios estabelecida em razão da aquisição de energia elétrica no mercado *livre*.

Neste caso, a atividade praticada pela empresa Distribuidora é um negócio jurídico que ocorre somente entre ela e o Consumidor final, que ocorre completamente independente do negócio jurídico havido entre Consumidor e Gerador/Comercializador, mas em caráter complementar a este.

Desta forma, é possível afirmar que o evento realizado pela empresa Distribuidora não se amolda à hipótese de incidência do ICMS incidente sobre operações mercantis, uma vez que, no caso, não ocorre a transferência de titularidade da mercadoria .

Isto porque a atividade praticada pela Distribuidora ocorre em complemento ao negócio jurídico que tem por objeto a aquisição de energia elétrica no mercado *livre*, razão pela qual é possível caracterizá-la como Atividade-Meio, independente, portanto, da Atividade-Fim (aquisição de energia elétrica).

Em vista disso, sob o ponto de vista do Direito Tributário, é imperativo observar o Princípio da Tipicidade Fechada, a partir do qual é possível concluir que não há de se falar em incidência de determinado tributo sobre um evento que não foi eleito pelo Critério Material da respectiva Regra-matriz, mas que, tão somente é meio necessário para que este se materialize.

Dito de outro modo, apenas o fato jurídico descrito como fato imponível pela norma tributária é que faz surgir a incidência do tributo nela contido. Não há como

se estender os limites da incidência da norma, de maneira que esta também possa irradiar seus efeitos aos atos preparatórios ou complementares ao fato impositivo.

Corroborando com tal entendimento, convém destacar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que, apesar de tratar sobre Telecomunicações, rechaça a pretensão do Fisco de fazer incidir ICMS sobre as atividades-meio, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. ASSINATURA MENSAL. ATIVIDADE-MEIO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A ATIVIDADE-FIM. COMUNICAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. PRECEDENTES.

I - "Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que **o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim**, que é o serviço de comunicação, **e não sobre a atividade-meio ou intermediária**, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a **disponibilidade**, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) **o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador**, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar." (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003. II - Ante a evidência de que não se trata de serviço de comunicação em sentido estrito, inviável a inclusão no seu conceito do serviço de "assinatura mensal", para fins de incidência do ICMS. III - Recurso Especial provido.<sup>12</sup> (grifamos)

Como vimos, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é claro no sentido de que a atividade-meio não deve sofrer qualquer incidência tributária, pois não se confunde com a atividade-fim descrita como fato impositivo pela norma tributária.

---

<sup>12</sup> Resp. 754393 / DF. Rel. Min. Francisco Falcão. Julgado em 02.12.2008.

## **7.2. Da Ausência de Participação da Distribuidora no Negócio Jurídico**

Nota-se, desta forma, que a empresa Distribuidora somente fornece sua infra-estrutura para que a energia elétrica adquirida no mercado *livre* seja conduzida ao consumidor final.

Esta atividade, porém, não permite que o Fisco, sob pena de afrontar à Constituição Federal, eleja a empresa Distribuidora como substituta tributária, responsável pelo ICMS incidente nesse negócio jurídico.

À luz do citado artigo 124 do Código Tributário Nacional, para que seja possível a instituição da sujeição passiva por solidariedade é necessário que o eleito substituto participe ativamente da relação jurídico-tributária que culminou na incidência de determinado tributo.

No caso do Decreto nº 54.177, o negócio jurídico eleito como objeto da substituição tributária, como já esclarecido linhas atrás, ocorre somente entre o Consumidor e o Gerador/Comercializador da energia elétrica negociada, não havendo, portando, qualquer interferência do Distribuidor para que a relação jurídica se institua.

O Distribuidor, como já dito, somente torna possível o consumo da energia elétrica vendida pelo Gerador/Comercializador ao Consumidor.

Como se observa, a transferência de titularidade da mercadoria (energia elétrica) ocorre somente no momento em que esta é negociada, nos limites do Ambiente de Contratação Livre, sem qualquer interferência do Distribuidor.

É em momento posterior, quando da entrega do produto já negociado, que ocorre atuação da empresa Distribuidora, ou seja, é evidente que esta não tem qualquer “*interesse comum*” na relação jurídica sujeita à incidência do ICMS, critério objetivo imposto pelo inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Além disso, quando se analisa a pretensão do Fisco Estadual sob o prisma do artigo 128 do Código Tributário Nacional, conclui-se também que o dispositivo não foi observado pelo Executivo Paulista, pois, nos termos da mencionada norma é possível atribuir à uma terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário desde que esta esteja “*vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*”, o que, de forma incontestável, não ocorre no caso em análise.

Neste mesmo sentido, outro ponto que corrobora à impossibilidade de se instituir a substituição tributária do ICMS para as empresas distribuidoras de energia elétrica é o fato de, justamente por não terem qualquer participação na relação jurídica que sofre a incidência do ICMS, fica impraticável a “*imediate e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido*”, condição exigida pelo § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal.

### **7.3. Da Ilegitimidade do Veículo Introdutor da Norma Paulista**

Diante disso, considerando que a pretensão do Fisco Paulista não satisfaz os preceitos definidos no inciso I, do dispositivo acima mencionado, resta-nos analisar se as regras criadas pelo Fisco Estadual amoldam-se à hipótese contida no segundo inciso do mencionado artigo 124.

Como se nota da interpretação literal da mencionada norma, para que se possa eleger um Substituto Tributário, é imprescindível que haja lei que determine expressamente qual será o Sujeito Substituto, o que não ocorre no caso desta exigência da Fazenda do Estado de São Paulo.

Por este motivo, não cabe outra interpretação da norma contida no inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, senão de que este tipo de sujeição passiva só ocorrerá por manifestação de vontade do legislador ordinário.

Desta forma, considerando que o veículo introdutor eleito pelo Executivo Paulista para integrar a norma que institui a mencionada substituição tributária ao Sistema Jurídico vigente foi o Decreto nº. 54.177/2009, norma hierarquicamente inferior ao veículo introdutor exigido pelo Código Tributário Nacional, não há como se

concluir de outra forma senão pela ilegitimidade da pretensão da Secretaria do Estado de São Paulo.

#### **7.4. Da Inobservância ao Princípio da Proporcionalidade**

Inicialmente, vale lembrar que o Princípio da Proporcionalidade tem por objetivo a indicação de determinados valores que, considerados dentro das circunstâncias sociais, políticas e econômicas de determinada realidade, propõe ao aplicador do Direito o modo de solução de conflito que menos altere o meio que se encontram os jurisdicionados, sem se afastar, entretanto, dos parâmetros legais impostos pelo Sistema.

Portanto, é preciso fixar esta premissa de que o Poder Público deve buscar a finalidade de suas atividades com a menor interferência possível nas atividades econômicas praticadas pelos seus jurisdicionados.

Com isso, é possível concluir que não pode a Autoridade Fazendária sobrepor-se aos interesses dos Contribuintes em nome de sua conveniência e comodidade na arrecadação das receitas advindas de seus tributos.

Tomando por base estes parâmetros, resta clara que a pretensão do Fisco Paulista, ao instituir a substituição tributária do ICMS para as empresas distribuidoras de energia elétrica, não foi pautada pela razoabilidade, pois interfere sobremaneira nas atividades comerciais realizadas por estas empresas.

É imprescindível que todas as normas tributárias sejam pautadas pela proporcionalidade de seus efeitos, de forma que os Contribuintes ou Responsáveis Tributários não tenham um encargo financeiro desproporcional a pretexto de robustecer às pretensões arrecadatórias da Administração.

Em vista disso, considerando todos os argumentos sustentados neste Capítulo, resta claro que o Decreto nº. 54.177/2009 não observou, ao modificar a sujeição passiva do ICMS incidente sobre a energia elétrica negociada no mercado *livre*, as regras contidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, sopesados todos os argumentos suscitados nos parágrafos acima, restou evidenciado que a empresa distribuidora de energia elétrica, no âmbito do mercado *livre*, não tem qualquer participação na realização do fato jurídico descrito no antecedente da norma tributária que prevê a cobrança do ICMS e, por conseqüência, não pode arcar com o ônus deste tributo.

Ademais, tal condição do Distribuidor neste negócio jurídico, não atende aos preceitos definidos nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional e no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal para a modificação da sujeição passiva dos tributos, a saber: (i) interesse comum na operação que configure fato imponível; (ii) prescindibilidade de Lei; e (iii) direito à preferencial e imediata restituição da quantia paga a título de tributo.

Posto isso, é inegável que o Decreto Estadual nº. 54.177/2009, por pretensamente instituir nova norma versando sobre Substituição Tributária, deveria ter retirado seu fundamento de validade dos dispositivos citados no parágrafo anterior, pois as normas neles contidas são hierarquicamente superiores à mencionada legislação paulista.

Contudo, como demonstrado linhas atrás, por contrariar frontalmente as normas acima citadas, por lógica, pode se afirmar que não há, no Ordenamento Jurídico vigente, norma que sirva de fundamento de validade à pretensão da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, razão pela qual não se pode admitir a permanência do Decreto nº. 54.177/2009 no Sistema Jurídico pátrio.

Desta forma, em conseqüência da flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade das regras trazidas pelo mencionado decreto, pode se concluir que não é legítima a imposição do Fisco Paulista às empresas distribuidoras de energia elétrica quando, nas operações realizadas no Ambiente de Contratação Livre, estas ficam obrigadas a suportar o ônus tributário do ICMS incidente na operação jurídica em que figuram apenas o Gerador ou Comercializador da energia elétrica e seu Consumidor final.



## **BIBLIOGRAFIA**

PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, Malheiros Editores, São Paulo, 9ª Edição, 2003.

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, Malheiros Editores, São Paulo, 6ª Edição, 8ª Tiragem, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 19ª Edição, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, São Paulo, 5ª Edição, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário – Linguagem e Método*, Editora Noeses, São Paulo, 2ª Edição, 2008.