

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC**

**Élcio Berquó Curado Brom**

**O ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS  
TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA VISÃO CONSTITUCIONAL**

**SÃO PAULO – SP**

**2009**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC**

**Élcio Berquó Curado Brom**

**O ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS  
TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

**Monografia apresentada à Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo  
como requisito parcial para obtenção do  
título de especialista em Direito do  
Tributário – Uma Visão Constitucional.**

**Orientadora: Dra. Thais Morando**

**SÃO PAULO – SP**

**JULHO DE 2009**

**BANCA EXAMINADORA**

---

---

---

### **Dedicatória**

Dedico este trabalho à minha Mãe e Sara, as mulheres de minha vida e que sempre me incentivaram em todos os meus projetos de vida.

## RESUMO

Esse trabalho tem por objetivo demonstrar as diretrizes constitucionais a serem seguidas pelos Estados na imposição tributária, bem como na repartição das receitas tributárias decorrentes da arrecadação do ICMS da energia elétrica. O tema envolve matérias de direito constitucional, tributário, administrativo e financeiro, e representa importante receita para os entes federados, Estados e Municípios, que com tal receita enfrentam suas constantes necessidades e objetivos. Interpreta-se os princípios e regras que regem a nível constitucional a matéria, em especial o do sistema federativo, o princípio da solidariedade e sub-princípios que os informam. Desenvolve-se o tema afinando para a matéria específica, notadamente o tratamento dispensado ao ICMS, traçando suas características constitucionais e infraconstitucionais e a forma como interfere na formação do valor adicionado fiscal que representará o meio pelo qual os municípios terão formados seus índices de participação na distribuição desta receita tributária estadual. Por fim, faz-se a explanação do que constitui valor adicionado e os critérios a serem utilizados para o cálculo das participações dos municípios geradores de energia elétrica, dos municípios alagados e outras peculiaridades necessárias à compreensão do tema e à solução de controvérsias existentes em todos os Estados federados.

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

#### CAPÍTULO I

- 1.1. O federalismo Brasileiro e as competências tributárias - Autonomia e Solidariedade ..... 09
- 1.2. O sistema constitucional tributário brasileiro ..... 12
- 1.3. A competência Impositiva e os Princípios Informativos da Tributação ..... 14

#### CAPÍTULO II

- 2. A Repartição das Receitas Tributárias na Constituição Federal ..... 20

#### CAPÍTULO III

- 3.1. O ICMS e seus Contornos Constitucionais – Visão Geral ..... 21
- 3.2. O ICMS sobre a mercadoria Energia Elétrica ..... 28
- 3.3. O princípio da seletividade no ICMS sobre a Energia Elétrica ..... 33
- 3.4. O ICMS sobre a energia elétrica e o valor adicionado fiscal ..... 35

- CONSIDERAÇÕES FINAIS ..... 63

- BIBLIOGRAFIA ..... 65

## INTRODUÇÃO

A iniciativa de dissertar acerca da repartição de receitas tributárias no modelo, da Constituição de 1988, tem como objetivo demonstrar, em algumas páginas, a intenção do Poder Constituinte originário de inserir regras de repartição das competências tributárias e da divisão das receitas tributárias entre União, Estados e Municípios.

As regras constitucionais de repartição de competências destinam-se não somente a proteger os contribuintes contra incursões de diversas pessoas políticas em razão do mesmo fato gerador de tributo, delimitando a capacidade de instituir e exigir tributos, mas também consistem na mais importante fonte de receitas das pessoas jurídicas de direito público.

Outorgou a Constituição Federal competências reservadas a cada ente federado, com exclusividade, o que exclui a competência de qualquer outro.

Por outro lado, as receitas de impostos arrecadadas pela União e Estados, muitas das vezes, em razão do princípio da solidariedade que informa o pacto federativo, devem ser partilhadas com os demais entes federados, notadamente entre União, Estados e Municípios, nos impostos de competência da União e entre os Municípios daqueles impostos reservados constitucionalmente aos Estados.

As primeiras constituem-se em receitas tributárias originárias, já a segunda as receitas tributárias derivadas.

O assunto, embora à primeira vista não muito complexo, tem ensejado contínuas demandas administrativas e judiciais, onde cada ente federado busca amealhar-se de uma fatia maior do bolo de recursos composto pela arrecadação a ser repartida entre seus pares.

Verifica-se, também, uma constante tensão entre interesses conflitantes dos próprios entes dotados de capacidade tributária e os participantes dos tributos arrecadados, uma vez que não raras oportunidades se constata a outorga de benefícios tributários por parte dos titulares da capacidade tributária, sem a preservação dos interesses dos partícipes da distribuição das receitas, tudo sob a justificativa de incentivo à industrialização, ao comércio, à geração de emprego, enfim, ao desenvolvimento regional e local.

O certo é que, se tratando o Brasil de uma República Federativa, formada pela união indissolúvel de Estados, Municípios e o Distrito Federal, e tendo adotado o modelo solidário de repartição de receitas, a maior arrecadação do ente com capacidade tributária acarretará o maior acréscimo de receitas indiretas dos entes participantes, bem assim um constante conflito de interesses entre os próprios participantes do produto a repartir.

É importante frisar, antes mesmo de iniciar o trabalho a que se propôs, que o modelo brasileiro de arrecadação acaba por concentrar a maior capacidade tributária à União, em detrimento dos entes políticos periféricos – Estados e Municípios.

Embora sejam tantos os pontos relevantes dentro do tema, procurar-se-á neste trabalho enfrentá-los em face dos critérios para a divisão entre os municípios do produto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre a energia elétrica, especialmente em face da grande importância para que os Municípios produtores e geradores exerçam sua autonomia administrativa e financeira.

Registra-se, também, que se faz a explanação de inúmeros temas antes de se chegar à abordagem do tema central deste breve estudo, com a finalidade de assegurar a mais completa compreensão possível sobre temas e conceitos de valorosa importância para a solução das problemáticas que vão surgir, embora torne o trabalho um pouco mais extenso do que o que se pretendia.

## **CAPÍTULO I**

### **1.1 O Federalismo Brasileiro e as Competências Tributárias dos Entes Federados – Autonomia e Solidariedade**

A República Federativa do Brasil, no modelo adotado na atual Constituição Federal é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios, Distrito Federal e dos Territórios, conforme disposto em seu artigo 1º<sup>1</sup>.

Nem sempre foi assim, pois antes da Constituição atual, o Estado brasileiro era formado pela “união dos Estados e territórios”, onde não se reconheceria a existência autônoma dos municípios.

Com efeito, seja em um modelo, seja em outro, o certo é que as constituições brasileiras atribuíram competência em poder ao Estado de instituir tributos sobre seus súditos, com o fim de financiar a sua própria atividade estatal.

Desta feita, o poder de tributar decorre de uma força inata do Estado, que uma vez prevista em suas leis de regência, adquiriu o direito de tributar bens, renda e serviços.

No caso de Estado Brasileiro o poder/direito de tributar está previsto na própria Constituição Federal, que o atribui tendo-se em vista não só o poder central, denominado de União Federal, mas também aos seus entes federativos, Estados e Municípios.

Esta competência/direito se denomina de Poder Originário de Tributar na forma, condições e limites presentes no próprio texto magno. Este poder/direito,

---

<sup>1</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

já fora objeto de inúmeras manifestações doutrinárias seja na vigência da atual Constituição, seja na anterior.

Neste contexto cita-se Walter Barbosa Correa para quem *parece tranquilizar-se a predominância da corrente que vê no chamado poder de tributar, uma força inata do estado que, juridicizada, constitui, na verdade, o direito de tributar*<sup>2</sup>.

O certo é que este poder originário se destaca notadamente nos Estados unitários, ganhando relevância, para a nação brasileira, o fato de se tratar de uma federação, constituída pela união indissolúvel entre Estados e Municípios, também brindados, constitucionalmente, com poder de instituir tributos.

Este tema é enfrentado com propriedade por Marcelo Caetano em comentário à Constituição de 1967/69 (Direito Constitucional Brasileiro, Forense, Rio, Janeiro, 178, pág. 57/58), que sobre as características de nossa estrutura federativa ensina, com propriedade:

*O art. 19 da Constituição de 1.697-69 diz que: "O Brasil é uma República Federativa constituída, sob o regime representativo, pela união indivisível dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. Onde este artigo diz "Brasil" -, as Constituições de 1891 e de 1934 diziam "a Nação Brasileira.*

*Efetivamente é a Nação Brasileira ou o Brasil que se organiza politicamente em União ou Estado-Federal, dividido em Estados-membros ou Estados Federados. Como diz PONTES DE MIRANDA: "Comunidade total só existe uma, que é a Nação. Essa se organiza descentralizadamente... e aquilo que lhe parece essencialmente geral, indeseccentralizável, nacional, ela retém... Chama-se esse cerne, a esse reduto, a esse feixe de interesses magnos, federais (centrais)... Aquilo que se resguardou, que se seguiu, é o que politicamente mais importa, o campo em que se exerce mais eficazmente a função integrativa do Estado..*

*A Nação é, pois, um conceito englobante de todas as formas incluídas na sua estrutura política". (Entendo incluído entre essas formas o município) "Não se confunde, rigorosamente, com o Estado Federal, embora seja esta forma que a representa nas relações internacionais, porque também têm relevo político os Estados Federado e os Estados-membros. Por isso, na Constituição de 1967-69, União e Estados encontram a sua regulamentação no ítem I – Da Organização Nacional..*

*Parafrazeando, ainda, PONTES DE MIRANDA, poderíamos dizer que a organização política da Nação Brasileira é, por dentro, União,*

---

<sup>2</sup> Aspectos Jurídicos da Repartição das Receitas Tributárias, in I congresso Nacional de Estudos Tributários, ed. Resenha Tributária, 1988, p.120.

*mas por fora, nas relações internacionais, figura como unidade. Há que distinguir entre o Estado (Nacional) sujeito ao Direito das Gentes, e a sua estrutura federativa, que é matéria de Direito interno.*

Guardadas as devidas adaptações ao sistema constitucional inaugurado pela Constituição de 1988, onde se instituiu também a autonomia municipal (art. 1º e 29), frisa-se que a característica do Estado federal brasileiro é ser composto de quatro espécies de pessoas jurídicas de direito público interno com direito de tributar originariamente (União, Estado, Distrito Federal e Municípios).

A competência de instituir e cobrar tributos se apresenta, em nosso texto magno como uma verdadeira limitação ao poder de tributar, delimitando não só o direito dos súditos de não se verem compelidos a exações das pessoas políticas incompetentes, como também uma verdadeira barreira intransponível à atuação das pessoas políticas em face uma das outras, conforme atribuições constitucionais.

Saliente-se que além da capacidade tributária atribuída aos quatro entes federados, entendendo-se como tal o poder de instituir e cobrar tributos, a Carta política outorgou também aos entes federados receitas provenientes da arrecadação direta de outros entes federativos, em razão dos princípios da autonomia e da solidariedade, que a informam.

Sobre o tema, destacando os princípios da autonomia e da solidariedade, transcreve-se lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, *in* Repartição das Receitas Tributárias, A Constituição Brasileira 1988 Interpretações, p. 343/355, Forense Universitária:

*O princípio da autonomia é aquele que caracteriza o poder de um ente de se organizar juridicamente, criar suas próprias normas. É, portanto, um princípio centrífugo, no sentido de que contribui para apartar, afastar e individuar os integrantes de uma federação.*

*Opostamente se conceitua e atua o princípio da solidariedade. O que o caracteriza é a busca de um resultado que exprima a corresponsabilidade de entes autônomos nos interesses comuns e de cada um. É, assim, um princípio centrípeto, cuja atuação, ressaltando a responsabilidade mútua, contribuirá para enlaçá-las, vinculá-las e sinergizá-las.*

*Na federação, ambos os princípios agem dialeticamente, produzindo nas suas expressões históricas, diversos tipos de distribuição de poder e, tanto sob o critério espacial quanto sob o critério funcional: federações de cunho preponderantemente autonomista, realçando a*

*responsabilidade isolada de cada entidade no atingimento de suas respectivas finalidades, e federações de cunho marcadamente solidarista, enfatizando a co-responsabilidade comum no desempenho individual de cada unidade.*

Eis, pois, as características do Estado Federal Brasileiro, com suas repartições políticas, administrativas, tributárias e financeiras, mas, ao mesmo tempo, ligada ao ente central e aos demais, mediante a partilha de recursos oriundos de suas arrecadações próprias, bem assim na participação da arrecadação de outros entes, caracterizando a solidariedade.

## **1.2. O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**

O Sistema Constitucional Tributário é o conjunto de princípios e normas de natureza tributária, organizado de forma unitária, ordenada de forma harmônica com os demais princípios constitucionais. Está previsto nos artigos 145 a 162, integrantes do Título V, Capítulo I, da Constituição Federal.

Na lição de Kiyoshi Harada, *in* Direito financeiro e Tributário, o *Sistema Tributário Nacional* é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado que outra coisa não é senão a própria Constituição<sup>3</sup>.

Este sistema engloba não só os princípios e regras que devem reger a relação jurídica de natureza tributária entre os entes tributantes e os contribuintes, assim como o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais passíveis de criação pelas pessoas políticas competentes.

Tributos são as prestações pecuniárias devidas pelas pessoas, nacionais ou estrangeiros, naturais ou jurídicas em razão de determinado ato ou fato, em razão do poder de tributar das pessoas políticas.

---

<sup>3</sup> Harada, Kiyoshi, *in* Direito Financeiro e Tributário, 16ª edição, ed. Atlas.

A definição de tributo encontra-se conceituada no direito brasileiro no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que dispõe que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A lei só pode disciplinar os tipos tributáveis previstos na Constituição. Entretanto, mesmo que a lei crie os tributos nela previstos, se desatendida a definição típica constitucional, estar-se-á diante de norma inválida, inconstitucional, sujeita ao controle de constitucionalidade preventivo ou repressivo.

Por força constitucional, há cinco espécies de tributos consistentes em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições, muito embora a doutrina tradicional aponte para a definição tripartite, consistente no reconhecimento das espécies impostos, taxas e contribuições.

Imposto é uma imposição pecuniária, levada a efeito pelo Estado, desvinculada de uma contraprestação estatal específica, sempre vinculada à capacidade contributiva do contribuinte. O imposto pode ser real (vinculado à determinada coisa) ou pessoal. Pode ser proporcional, progressivo ou fixo. Fixo é aquele que independe do valor da base de cálculo, se torna imutável. Proporcional é o que mantém a mesma alíquota mesmo em se tratando de base de cálculo variável. Progressivo é aquele que institui alíquotas variáveis conforme a graduação da base de cálculo.

Contribuição de melhoria é espécie tributária que tem como fato gerador uma atuação estatal específica, mensurável e divisível, destinada à valorização do bem imóvel, elemento sem o qual a contribuição será indevida.

Empréstimo compulsório é um tributo extraordinário, decorrente da capacidade impositiva da União (e somente desta pessoa política) cuja instituição está vinculada à necessidade de fazer face às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público

urgente e de interesse nacional. É extremamente vinculada à motivação que lhe deu causa.

Contribuição social é uma espécie de tributo, cujo fundamento é a compulsoriedade em face da atuação indireta do Estado, mediante a entrega de determinada atuação estatal de interesse geral, mas em face de algumas pessoas que para este fim contribuem e usufruem de benefício não extensível aos demais cidadãos (não contribuintes). No sistema constitucional, há duas espécies de contribuições sociais (artigo 149 e 195/CF) e sua disciplina, por óbvio, se subsume aos demais princípios constitucionais tributáveis.

### **1.3. A competência Impositiva e os Princípios Informativos da Tributação**

Como já exposto, a Constituição brasileira adotou o modelo federativo de Estado, onde subsistem quatro esferas de poder administrativo, dotadas de independência administrativa e financeira: União, Estados e Municípios e o Distrito Federal.

Em razão desse modelo, a própria Constituição Federal outorgou competência impositiva às diversas pessoas políticas em face de seus súditos. Sobre o tema, leciona Kiyoshi Harada:

*No Estado Federal brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito federal, que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo das três entidades diretamente da Constituição, seus poderes e suas competências.*

*Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez com que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é o súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos.<sup>4</sup>*

---

<sup>4</sup> Obra citada, pág 380.

Na previsão constitucional, a competência tributária é distinta para União, Estados, Municípios e Distrito Federal, ressaltando os tributos de cada ente federado, de modo que a atuação impositiva de um não sobreponha ou se acumule à do outro, inibindo o seu exercício sob pena de incidir em bitributação, fatalmente inconstitucional, ressalvada a autorização constitucional específica e extraordinária.

Desta distribuição de competências para exercício da tributação origina-se a primazia de muitas das limitações ao poder de tributar, além de outras que exsurgem do texto constitucional de forma explícita ou implícita, servindo de evidente garantia do contribuinte contra incursões abusivas do próprio Estado.

Os princípios constitucionais são vários e por sua importância ao presente trabalho, serão apreciados os de maior relevância, um a um, pormenorizadamente, e de forma sucinta.

Primeiramente, por sua importância, o Princípio da Legalidade, que a nível do Direito Tributário adquire maior particularidade e maior importância em face do Princípio da Estrita Legalidade da norma tributária que decorre de duas disposições e princípios constitucionais: o geral, que determina que a obrigação de fazer ou deixar de fazer está vinculada à existência de lei (art. 5, II) e a específica, denominada de estrita legalidade tributária prevista no art. 150, I/CF, pelo qual:

*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.*

Definindo o que é e o que deve conter a lei tributária, dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:  
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;  
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;  
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;  
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

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

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

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

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

Com efeito, o princípio da estrita legalidade tributária vincula a ação estatal de criação, alteração ou majoração de tributos, seja em face de concessão ou revogação de benefícios fiscais, anistias, isenções, sempre em razão de lei específica. Por óbvio, eventual imposição tributária sem observação deste princípio acarreta sua nulidade absoluta, podendo o contribuinte a ele se opor através do não pagamento ou da repetição do que indevidamente lhe fora exigido e pago.

Prevê o artigo 150, III da Constituição Federal três outros princípios que, por sua importância, serão observados: o da anterioridade, da anualidade e da progressividade.

Princípio da irretroatividade é uma das conseqüências do princípio da legalidade. Se não há lei vigente, não há obrigação tributária. Isso quer dizer que norma tributária somente terá validade a partir da edição da lei que o instituir, sem prejuízo de respeito a outros princípios que se mencionará a seguir.

O Princípio da Anterioridade em matéria tributária constitui-se em um dos principais princípios tributários e uma das principais garantias dos contribuintes. Constitui-se, basicamente, na aplicação ao direito tributário do Princípio Constitucional da Segurança Jurídica. Traduz-se na impossibilidade de ser aplicada ao contribuinte exação tributária em um mesmo exercício em que for instituído ou majorado o tributo.

A norma que prestigia este princípio tem assento constitucional, no artigo 150, III, da Constituição Federal. Objetiva, em síntese, assegurar a proibição de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja a instituição ou

aumento do tributo, bem assim o de ser exigido, também, antes de noventa dias da data da publicação da lei instituidora ou que majore o tributo.

Em verdade, a garantia constitucional faz com que fique sobrestada a aplicabilidade da norma tributária, prestigiando o contribuinte com a segurança de que não será surpreendido pela implementação de uma exação, no mesmo exercício e antes de decorrido o prazo de noventa dias da publicação da lei tributária. As exceções estão previstas no próprio texto constitucional e são basicamente as contidas no parágrafo 1º do artigo 150 e as contribuições sociais de que trata o parágrafo 6º do artigo 195.

Decorre desse princípio que norma tributária inserida no mundo jurídico de determinado ano civil não poderá ser exigida naquele mesmo exercício, mas somente no exercício seguinte.

O Princípio da Isonomia tributária constituiu-se em modalidade qualificada do princípio da isonomia previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal. Embora por este princípio venha reafirmar a necessidade de se dispensar, por lei, tratando igualmente a contribuintes em iguais condições (isonomia formal), tal explicitação em natureza tributária conduz a uma maior vinculação do legislador, quando da concessão de benefícios ou imposição de obrigações, evitando-se as discriminações injustificadas.

O Princípio da Capacidade Contributiva é um dos mais importantes princípios tributários. Através dele está cristalizada em nosso ordenamento a busca pela justiça fiscal que somente ocorrerá com a atribuição de obrigações tributáveis em conformidade com a potencialidade contributiva do contribuinte. Significa este princípio uma recomendação do legislador para que leve em consideração quando da fixação de obrigação tributária a personalização do contribuinte, identificando, investigando, fiscalizando e arrecadando.

O princípio da Capacidade Contributiva é previsto expressamente no texto Constitucional e decorre do princípio Republicano, onde todos os cidadãos são

responsáveis por constituir e manter a coisa pública. Deriva de outros princípios constitucionais, tais como o da igualdade, da responsabilidade, da legalidade.

Dispõe o artigo 145, parágrafo 1º que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ...*. Tal disposição, que tem por destinatário os poderes constituídos do Estado, especialmente o Poder Legislativo quando da elaboração das leis tributárias, o Poder Executivo quando da aplicação da lei tributária e o Poder Judiciário quando chamado a dirimir litígio entre a fazenda pública e o contribuinte, tem por objetivo precípuo garantir o contribuinte contra incursões abusivas, constituindo, por isso, verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar.

É, pois, uma garantia do contribuinte, de se ver tributado em face de sua condição pessoal ou do ato que pratique ou da condição que detenha determinado bem, em razão da aplicação de princípio constitucional mais abrangente, qual seja o da Isonomia, que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na feliz definição de Rui Barbosa.

Consiste, pois, o princípio da Capacidade Contributiva no fato de que quem tem mais riqueza deverá contribuir com mais do que o que tem menos. É, em suma, a potencialidade contributiva a favor da solidariedade política, econômica e social. Para seu atendimento deverão ser editadas normas tributárias instituidoras de alíquotas diferenciadas e também faixas de isenções, de modo a propiciar que o menos privilegiado contribua com menos, enquanto que o mais privilegiado com mais. Trata-se de norma de eficácia imediata, a ser aplicada, sob pena de inconstitucionalidade.

Em suma, para que o princípio seja complementemente atendido, necessário se faz que não se proceda à discriminação de contribuintes em situações iguais; e que discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes em situações diferentes.

Decorre do princípio, entretanto, um elevado grau de abstração, incapaz por si só de gerar direito de exigir um determinado tratamento tributário, mas

ao contrário, permite se opor contra exações nitidamente atentatórias a esta garantia, em hipótese de tratamento inverso por parte do ente tributante (ex.: alíquotas progressivas em face de contribuintes em condições de inferioridade).

Princípio da vedação com efeitos confiscatórios é corolário do princípio da capacidade contributiva. Representa uma limitação ao poder de tributar, impondo, dentro de um critério de razoabilidade e moderação a instituição de onerosidade tributária que não inviabiliza o exercício do direito objeto do fato gerador, vg, a prestação do serviço à circulação da mercadoria; o auferimento da renda; etc, em razão da excessividade arrecadatória.

Embora o princípio traga a garantia explícita, de aplicação imediata, a caracterização da inconstitucionalidade da exação confiscatória dificilmente será objeto de declaração pelo Poder Judiciário, por faltar objetivamente contornos que definam o que configura o tributo com efeitos confiscatórios.

Para a preservação da harmonia entre os entes federados, a Constituição Federal prevê o Princípio da Imunidade Tributária Recíproca entre estes, o que abarca os impostos, entretanto, não desobriga as pessoas políticas do cumprimento de obrigação de efetiva retenção e cumprimento de obrigação acessória. A imunidade também socorre as fundações e autarquias, no desempenho de atividades públicas, mas não abarca estes quando exploram atividade econômica. De igual forma, abrange empresas públicas quando desempenham atividade tipicamente pública e fora do regime de concorrência, como é a hipótese das Correios, cuja imunidade já fora reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 407.099/RS.

Além da imunidade recíproca, há na CF outras imunidades, previstas no artigo 150, VI, b e d, denominadas de genéricas. E ainda algumas específicas, v. da energia elétrica (§3º, 155), serviços de telecomunicação, petróleo e derivados, combustíveis, minerais, ICMS sobre produtos de exportação, imunização das entidades assistenciais beneficentes.

## 2. A Repartição das Receitas Tributárias na Constituição Federal

A Constituição de 1988 previu como fontes de arrecadação de recursos para os Estados e Municípios, tanto a sua própria arrecadação de impostos que nela se encontram discriminados, bem como a obtenção de recursos através da participação na receita de arrecadação de impostos de outros Entes Federados.

Determina a Constituição Federal, em várias passagens, que uma pessoa política participe da arrecadação da outra entidade política, sem que, com isso, lhe outorgue a capacidade de tributar e exigir o tributo em seu nome. Deveras, se embora criado o tributo deixar de arrecadá-lo por vontade própria, seja por falta de aplicação da norma, seja em face de concessão de benefícios fiscais, por óbvio, poderá a pessoa política prejudicada se socorrer da tutela jurisdicional do Estado para fazer valer seu direito no que, potencialmente, deixou de arrecadar.

De se ressaltar, que uma vez arrecadado o tributo, o direito do beneficiário nasce instantaneamente, sendo devido exigir o repasse do recurso, imediatamente, sob as penas que a própria Constituição Federal prevê, inclusive a intervenção no Estado faltoso.

Sobre a matéria, leciona Carrazza, *in ICMS*, pág. 528:

*Esse tipo de participação no produto da arrecadação do tributo suscita, desde logo, duas observações importantes; a saber: a) a pessoa política beneficiária não adquire o direito de tributar em nome e por conta da pessoa política competente, mesmo quando esta, por inércia, deixa de criar in abstracto o tributo; b) em contrapartida, quando nasce in concreto o tributo, nasce igualmente, para a beneficiária o direito subjetivo de, nos termos preestabelecidos na Constituição Federal, partilhar do produto arrecadado.*

Para esse trabalho, em que se pretende fazer uma interligação entre o Direito Tributário – ICMS da energia elétrica e seu fato gerador complexo, com Direito Financeiro – direito de municípios à participação na receita tributária do Estado, importa registrar que a Constituição Federal dedicou seu artigo 158 para discriminar o quanto de quais impostos cabem aos municípios, e, efetivamente, no inciso IV, que 25% do produto da arrecadação do ICMS deve ser repartido com

municípios, alinhando, no seu parágrafo único, quais os critérios para esta distribuição, sendo que  $\frac{3}{4}$  destes serão distribuídos de conformidade com o seu valor adicionado e o restante –  $\frac{1}{4}$ , conforme disposição da lei estadual.

Para assegurar o cumprimento deste direito, impôs a Constituição Federal, no artigo 160, ser vedado a retenção ou restrição de entrega dos recursos reconhecidos no artigo 158 aos municípios, sob pena de intervenção federal.

Lado outro, dispôs, explicitamente, os critérios a serem seguidos para fins e apuração de qual o valor devido a cada município pertencente à unidade federada, como se extrai do artigo 161 do texto Magno.

Registra-se, por oportuno, sobre o tema, lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, obra citada, pág. 350, destacando a sua importância e a interligação do Direito Tributário, Constitucional e Administrativo sobre o tema:

*A discriminação derivada assume, na Carta d 198, um tratamento sistemático autônomo e inovador; a ela se dedica toda a Seção VI (Da Tributação e do Orçamento), compreendendo seis artigos 157 ao 162), logo após as Seções III, IV, V haverem disposto sobre a discriminação originária, entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios arts. 153 a 156).*

*Abandono-se, assim, a tradicional mas deficiente sistemática das Cartas anteriores, que tratavam, num mesmo Capítulo, da partilha dos tributos e da partilha de seus produtos.*

*Tem-se, portanto, claramente definidas, em Seções distintas, as modalidades de captação de receitas de origem tributária: a loriginária, por via da imposição e arrecadação de tributos, e a derivada, por meio de participação nos produtos.*

*A discriminação pela fonte, demarcando, a partir do Direito Constitucional, o domínio científico do Direito Tributário e apresentando como seu fundamento o poder impositivo, capaz de relacionar unilateralmente o contribuinte ao Estado; e a discriminação pelo produto, com suas regras de transferências estabelecidas a partir do Direito Constitucional e alcançando o Direito Administrativo, no que concerne à dinâmica das decorrentes relações obrigacionais entre pessoas d direito público tributantes e beneficiárias.*

### **3.1. O ICMS e seus Contornos Constitucionais – Visão Geral**

O ICMS, como o próprio nome revela, é imposto cujo fato gerador é a circulação de mercadoria e prestação de serviços de telecomunicação e transporte interestadual, ex vi do previsto no artigo 155 da Constituição Federal.

A competência para criar o ICMS é dos Estados. Excepcionalmente à União, nos territórios e na iminência de guerra externa, por força do art. 147 e 154 da Constituição Federal.

O ICMS alberga, na lição de Roque Carrazza<sup>5</sup>, cinco impostos distintos ou cinco núcleos de incidência distintos, mas que se aglomeram na mesma disciplina por suas características centrais comuns, a saber:

*A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.*

A circulação mercantil é, dentre os cinco núcleos contidos na sigla ICMS, o mais relevante jurídica e economicamente, já que aglomera o maior número de hipóteses possíveis de tributação. A circulação há de ser jurídica e não meramente física, com transferência de titularidade, ocorrida do produtor ao consumidor com emprego de normas comerciais, empresariais, objetivando lucro e tendo por objeto uma mercadoria.

Sem que haja a mudança da titularidade de bem não há que se falar em incidência de ICMS, já que sua matriz exige a ocorrência de circulação entre produtor e consumidor, seja intermediário ou final. Por isso indevida a incidência de ICMS quando se tratar de mera transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, dentro da mesma unidade federada.

O sujeito passivo é o produtor comerciante e industrial, pessoa física ou jurídica e mesmo o incapaz que pratique ato de mercancia com habitualidade

---

<sup>5</sup> Pg. 36/37.

visando lucro. Nesse sentido ensina Carlos da Rocha Guimarães, citado por Roque Antônio Carrazza na obra citada<sup>6</sup>:

*Assim, a habitualidade é o critério que nos guia no diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias.*

*(...)*

*Em conseqüência, e nessa ordem de idéias, achamos que outras pessoas, que não exerçam propriamente a mercancia, possam vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucros nessa atividade.*

Essa é a dicção do art. 4º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kadir), pela qual *Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

Só a transferência de domínio de mercadoria pode gerar o ICMS. O fato gerador é, pois, a operação mercantil e não necessariamente a circulação (física ou jurídica). Neste sentido, o enunciado da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça que definiu *não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

Há também hipótese de incidência do ICMS quando ocorrem operações de naturezas distintas como na dos contratos de troca, doação, dação em pagamento, permutas, desde que evidenciem a circulação jurídica da mercadoria.

De regra, tem competência tributária e a titularidade do ICMS a pessoa política onde a operação se realizou, pela adoção do critério da hipótese de incidência coincidentes com a do limite geográfico e territorial. Esses são os aspectos contidos na Constituição Federal sobre o ICMS. Os demais aspectos da imposição tributária do ICMS são de competência legislativa reservada à esfera estadual, que deverá instituir o tributo por lei da própria pessoa política.

---

<sup>6</sup> Pg. 40/41.

Bem, mas para se definir o que é ato mercantil é necessário se definir o que se constitui mercadoria, para fins de tributação. E, neste particular, entende-se que toda coisa fungível ou bem móvel, sujeito à mercancia, estando vinculada para caracterização da mercancia a destinação que se lhe procura dar.

Com efeito, a destinação do objeto passível de mercancia é que lhe define a natureza, se mercantil ou não. Esse conceito é o definido pela lei comercial ao tempo de promulgação da Constituição Federal de 1988: bem fungível que se destina ao comércio, substituível por outro da mesma espécie ou mesmas características.

Diz-se que se destina a comércio porque alterada sua destinação deixa de ser alvo da hipótese de incidência (ex. bens do ativo fixo). Os bens do ativo fixo também não integram o conceito de mercadoria para fins de ICMS.

O surgimento da obrigação tributária decorrente da operação jurídica que ocasione a circulação da mercadoria só ocorre com sua efetivação.

Não obstante, a lei estadual é que define o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em seu aspecto temporal, podendo ser o momento da entrada ou saída de estabelecimentos comerciais, industriais ou produtores, bem assim o da emissão do correspondente documento fiscal, sendo defeso, entretanto, à lei estadual estabelecer fato jurídico anterior a essas ocorrências como apto a impor o tributo com sói ocorrer nas hipóteses de demonstração, transferência para estabelecimento do mesmo titular, entrega ou comodato, venda em consignação, exposição, porque em todas estas modalidades não há configuração da operação mercantil de circulação, mas sim negócios jurídicos de naturezas diversas.

Portanto, o dever de pagar o ICMS só se caracteriza com a alteração da titularidade do bem. Essa é o regramento constitucional.

Não cabe ICMS quando a operação ou a circulação foi fictícia ou contratual. Exige-se seja efetiva, com a transferência da titularidade. Excluem-se, por exemplo, o comodato, exposição, consignação, demonstração, etc.

Lembre-se que a tradição pode ser efetiva mesmo que só juridicamente, porque pode ser simbólica, real, consensual e por constituto possessório.

A EC 3/93 prevê a possibilidade da lei instituir a antecipação da tributação por presunção da ocorrência do fato gerador. No nosso entendimento a norma é inconstitucional, pois fere o Princípio da Segurança Jurídica, eis que há nítida presunção de ocorrência do fato gerador, que pode não chegar a ocorrer, hipótese em que haverá ocorrido a exação independentemente da configuração dos elementos que ensejem a subsunção do fato à hipótese prevista em lei.

Como visto, o ICMS, de regra, incide sobre a operação mercantil. Há exceção em que o ICMS é devido na transferência de mercadoria da matriz/filial. É quando se situam em unidades federadas distintas, em respeito ao princípio federativo e da autonomia distrital que não permite que um ente federado de destino se locuplete em detrimento do ente federado de origem.

O ICMS é devido sempre ao Estado onde a operação mercantil se realizou. Exceção são as mercadorias importadas com crédito a favor da unidade onde se situa o exportador/destinatário final da mercadoria.

O ICMS sobre os bens importados constitui exceção à regra do ICMS. Só se opera o fato gerador, na hipótese de incidência tributária do ICMS, quando o bem ingressa no estabelecimento do sujeito passivo.

A relevância jurídica é o ingresso, seja para compor o ativo fixo, a transformação ou para venda.

O ICMS sobre a importação é devida ao Estado onde se situe o estabelecimento do importador, em homenagem ao princípio federativo.

Quando destinados a Estados distintos do importador, a questão se resolve em dois momentos. O primeiro da importação ao Estado do importador e o segundo ao Estado do adquirente, com as compensações de direito.

Como dito, o momento de incidência da regra matriz, com a hipótese de incidência, é o aspecto temporal a ser considerado, o do ingresso no estabelecimento comercial, oportunidade em que juridicamente se situa em condições de mercancia. Antes não pode ser comercializado porque não houve a sua aquisição por tradição.

É inconstitucional qualquer lei dispendo de modo diverso. É porque só com o ingresso se dá a entrada no ciclo econômico/mercantil.

É a base de cálculo o fato dimensionador, mensurador, do imposto a qualificar. A base de cálculo é a medida da operação mercantil objeto da tributação.

Alíquota é o critério legal que fixa o parâmetro a incidir sobre a base de cálculo para fins de constituição do seu *quantum*.

As alíquotas de ICMS em operações internas mínimas e máximas em resolução do Senado Federal constituem em autêntica limitação do poder do Estado em tributar.

Tais fixações devem respeitar o princípio do federalismo e da autonomia municipal. Já as alíquotas de operações interestaduais e de exploração são fixadas por ato dos Estados, através dos convênios, obedecidas as demais limitações.

As cooperativas, mesmo as de consumo, não praticam atos de comércio quando transferem produtos a seus cooperados, pois tais operações são isentas de lucro e os produtos não se equiparam a mercadorias. As cooperativas são entidades civis. Só a venda a terceiros, não cooperados, é atingida pela regra de incidência do ICMS, já que desnaturada a sua destinação, extrapolando-a. Isso

ocorre porque o sistema constitucional vigente prestigia a iniciativa cooperada, protegendo-a, ex vi do artigo 146, III da CF (proteção ao ato cooperativo).

De regra, quem deve o imposto é quem efetiva a operação mercantil caracterizadora do fato gerador. Com efeito, há alterações do sistema normativo visando evitar a sonegação e facilitar a arrecadação, atribuindo a responsabilidade por substituição antes mesmo de ocorrido o fato imponible, o que, repita-se, esbarra no arquétipo constitucional da regra matriz de incidência.

A substituição, entretanto, não pode ser utilizada para alterar o sujeito passivo. O instituto, entretanto, é inconstitucional.

Já a responsabilidade por transferência é quando ocorre a atribuição a outrem pelo recolhimento por solidariedade, sucessão ou responsabilidade legal. Nesta hipótese há a transferência da obrigação tributária a outrem que não o sujeito passivo originário.

Por fim, resta registrar que o ICMS é imposto não-cumulativo. A não-cumulatividade tem assento no direito constitucional brasileiro. Sua incidência na cadeia produtiva e comercial é caracterizada pelas deduções do mesmo imposto já incidente nas operações anteriores, tendo ou não sido efetivamente pago pelo sujeito passivo da operação anterior. Esta é uma das características constitucionais do tributo e uma das garantias dos contribuintes deste imposto, qual seja, o direito de abater e compensar dos valores devidos na operação, o que fora objeto de incidência nas operações anteriores.

Este é o ensinamento de Aires Fernandino Barreto, para quem<sup>7</sup>:

*Aqui – como figura puramente jurídico-constitucional-positiva-brasileira – traduz-se em categoria que somente pode ser compreendida à luz de critérios emanados da Constituição brasileira. Vale dizer, no Brasil a lei ordinária em nada pode contribuir, quer para discipliná-la, quer para iluminar-lhe a compreensão. (Isso resulta da decidida postura adotada pelo constituinte, quando deliberou, lucidamente, acatar as formulações postuladas pelos*

---

<sup>7</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ICMS – COMPENSAÇÃO CONSTITUCIONAL – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE**. Revista dos Tribunais – Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 14

mestres Gilberto Ulhôa Canto e Gomes de Sousa, quando da elaboração do anteprojeto da EC 18/65, mantida – nesta formulações – pelos Textos Constitucionais ulteriores, até a Constituição de 1988).

...

Nos efeitos jurídicos do 'abatimento' constitucional reside a não-cumulatividade atribuída ao ICMS. Inexiste, portanto, a entidade dos 'tributos não-cumulativos', cujo alcance determina os limites de eficácia do sistema de abatimentos. Isso equivale a dizer que a constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia não-cumulatividade, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário: fez do ICMS um tributo 'não-cumulativo' exatamente porque o submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimentos (compensação) criado pela própria Constituição (de modo a excluir toda a possibilidade de normas infraconstitucionais para reger a matéria).

Com isso se pode afirmar que – se há uma cumulatividade vedada pela Constituição – esta é a que fica inibida pela eficácia jurídica do 'sistema de abatimento' em que se traduz o direito à compensação. É que esse sistema de abatimentos – assim juridicamente entendido – não é, verdadeiramente, um instrumento operativo de uma não-cumulatividade que lhe fosse externa, porém, isto sim, é a sua própria consistência e entidade substancial ou antológica.

### 3.2. O ICMS sobre a mercadoria Energia Elétrica

A energia elétrica, por ficção jurídica, é considerada bem móvel (CC, 83, I; CP, 155, §4º e CF 155, §3º) e quando colocada no ciclo econômico equipara-se à mercadoria, adquirindo esse status, para fins de incidência do ICMS.

Sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de energia só poderá incidir o ICMS, ressalvada a transferência interestadual.

A nível constitucional, o regime de tributação sobre as operações com energia elétrica estão assim regulamentadas:

*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;*

...

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

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de*

*serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

...

*III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;*

...

**X - não incidirá:**

...

***b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;***

...

***§ 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***

A hipótese de incidência do ICMS sobre a energia elétrica é múltipla: *produção, importação, fazer circular, distribuir, consumir*, todas ou algumas das operações podem ser tributadas, ex vi do artigo 155, §3º. Trata-se, portanto, de fato gerador complexo, que não se exaure em um só dos atos praticados. Sobre o tema ensina Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup>:

*O fato gerador correspondente às operações relativas à energia elétrica é complexo, abrangendo desde a importação ou a produção até a última operação da concessionária com o consumidor. Não é ato singelo de ligar a tomada da eletricidade no estabelecimento industrial que constitui a materialidade da fatispécie, mas a pluralidade dos fatos interligados desde a importação ou a geração da energia elétrica.*

*Fato gerador complexo é o que incide sobre inúmeros atos, fatos ou situações jurídicas da mesma espécie. Define-o Amílcar de Araújo Falcão:*

*'No caso do fato complexo, ter-se-á em presença uma multiplicidade de fatos congregados de modo a constituir , para rezeir as expressões de Mario Bracci, uma unidade teleológica objetiva.*

*Se o fato gerador consiste em um ato complexo ou, como o designamos da definição, em um conjunto de fato, evidente é que a produção genética sobre a relação tributária somente se verificará quando estiverem integrados todos os seus elementos.'*

O fato de se tratar de imposto com fato gerador complexo é por demais relevante para o estudo central do tema que se propõe, uma vez que representará alterações na noção e apuração da incidência da norma tributária, bem assim bem assim a titularidade do valor adicionado fiscal.

<sup>8</sup> *in ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência*, Revista de Estudos Tributários 62, agosto de 2008, pág. 14.

Isto porque, o momento da ocorrência do fato gerador constitui o aspecto temporal do fato gerador, que juntamente com o aspecto espacial, delimitarão a incidência do imposto e também do valor adicionado, por aplicação do artigo 16 e 144, do Código Tributário Nacional. A esse respeito, confira-se, ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi<sup>9</sup>, *in ICMS – VALOR ADICIONADO FISCAL – REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE MUNICÍPIOS EM FACE DA ATIVIDADE DA MINERAÇÃO*:

*O momento em que ocorre o fato gerador é deveras importante, por isso que marca a incidência da lei tributária. Diz o art. 144 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional): At. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*E o art. 116 diz que o fato gerador da obrigação reputa-se ocorrido e existente seus efeitos (relação jurídica tributária), tratando-se de situação de fato, no momento (temporalidade em que se verificarem as circunstâncias materiais imprescindíveis à sua realização. No caso vertente, não basta produzir, nem estocar, nem vender. É necessário que a mercadoria saia (real ou fictamente), pois só então, com a tradição, a coisa é do dono e com ele perece (res perit domino).*

*A saída da mercadoria marca assim, o momento da ocorrência do fato gerador.*

Como salientado, é uma ficção de ser energia elétrica uma mercadoria, embora com características próprias: a energia elétrica, por não ser estocável só pode ser mensurável para tributação quando do consumo, oportunidade em que se transforma em um bem da vida. Embora dividida em fases – produção, circulação e consumo, não se pode isolá-las para fim de incidência. Não obstante, participem do processo de circulação, o fato jurídico imponible (hipótese de incidência) do ICMS é o consumo, quando incide o imposto; o sujeito passivo, de fato, só pode ser o consumidor final, não a distribuidora, que somente faz o elo de ligação entre a produção e o consumidor, destinatário final da mercadoria e o sujeito passivo da obrigação tributária.

---

<sup>9</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro e Misabel Abreu Machado Derzi, *in Revista de Direito Tributário* 100, Malheiros Editores.

Vale aqui transcrever lição de Ricardo Lobo Torres, para quem o momento da saída do estabelecimento do concessionário coincide com a entrega do bem ao consumidor<sup>10</sup>. No mesmo sentido, manifesta Walter Álvares<sup>11</sup>:

*No caso particular da eletricidade, a saída da usina, a entrega ao consumo, coincide com a fabricação do produto e com o próprio consumo feito pelo usuário do serviço explorado pelo concessionário;*

Em mesmo sentido, ensina Roque Antônio Carrazza<sup>12</sup>:

*Na verdade, só há que se falar em operação jurídica relativa à circulação de energia elétrica no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie e bem da vida (calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade). Portanto, apenas por mera ficção é que se pode entender na 'circulação' de energia elétrica, duas operações distintas: uma da fonte geradora à distribuidores; outra desta ao consumidor final.*

Ensina, também, Clever M. Campos, *in Introdução ao Direito de Energia Elétrica*, p. 68:

*O sistema elétrico nacional faz a conexão física de todos os geradores, transmissores, distribuidores e consumidores. Funciona, como já foi dito, analogamente a um sistema de 'caixa único' em um mesmo momento recebe a energia de todos os geradores e alimenta todos os consumidores. Portanto, produção e consumo se dão instantaneamente, não havendo possibilidade de estoques entre os estágios intermediários de produção, transmissão e distribuição.*

A atividade da distribuidora é de atividade meio. Interliga o produtor (usina hidrelétrica) ao consumidor, como condição da prestação dos serviços públicos. A circulação há de ser física e jurídica, não bastando a mera circulação jurídica, o que acontece, v.g., quando se celebra contrato de demanda de reserva de potência, casos em que a incidência de ICMS vem sendo repelida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com o entendimento de que somente o efetivo consumo constitui fato gerador do imposto<sup>13</sup>; a base de cálculo é o preço de energia na operação final com o acréscimo do custo de transmissão.

---

<sup>10</sup> Obra citada, pág. 15.

<sup>11</sup> Walter T Álvares, *in Instituições de direito da eletricidade*. Belo Horizonte: Bernardo Álvares, v. 2, 1962, pág. 501.

<sup>12</sup> Obra citada, pág. 226.

<sup>13</sup> TRIBUTÁRIO – ICMS - ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA E NÃO EM DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA – FATO GERADOR – BASE DE CÁLCULO DO ICMS – PRECEDENTES.

Na relação jurídica tributária o fato imponible (hipótese de incidência) é a colocação ao consumidor da energia para consumo. A distribuidora “adianta” o ICMS devido, embora o sujeito passivo seja o consumidor final.

A distribuidora faz o papel de responsável tributário pelo imposto substituindo o consumidor final, sujeito de fato e de direito da obrigação tributária. Entretanto, a distribuidora não é contribuinte do imposto, a não ser na hipótese de seu consumo próprio. Neste sentido manifesta roque Antônio Carraza<sup>14</sup>

*A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é – e nem ode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via do ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este [é o] sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte direito e ao mesmo tempo, de contribuinte de fato.*

*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.*

*Essa idéia foi abonada pelo próprio constituinte, quando, no já mencionado art. 34, § 9º, do ADCT, estatuiu que as empresas distribuidoras ‘serão responsáveis’ pelo pagamento do ICMS ‘desde a produção ou importação até a última operação, calculando o imposto sobre o preço praticado na operação final – no mesmo sentido da Lei Complementar 87/1996, em seu ar. 9º, § 1º, II.*

A base de cálculo é o valor da mercadoria quando da realização da operação final (hipótese de incidência) que é a entrega ao consumidor final. Na base

---

**1. Incide o ICMS sobre a demanda efetivamente consumida, não sobre a contratada; o fato gerador da obrigação é a energia elétrica consumida; se não ocorrer o consumo, não há porque incidir a obrigação da cobrança do Tributo.**

2. A base de cálculo de um tributo, por mandamento constitucional, deve refletir a expressão econômica de sua hipótese de incidência, de maneira que, no caso do ICMS incidente sobre energia elétrica, refugiria a esta a inclusão de montante contratado não efetivamente utilizado pelo contribuinte.

**3. O simples fato de o contrato de demanda reservada de energia prever a utilização da energia elétrica não autoriza ao Fisco tributá-la; necessita-se de uma comprovação real de consumo, sob pena de se apegar a presunção e ficção inadmissíveis neste campo. 4. No caso de contrato de potência reservada de energia elétrica, nada obstante a previsão de uma utilização estimativa, não se pode impor ao contribuinte o dever de cumprir a obrigação tributária em tais termos. Possui ele o direito de somente ser tributado pelo consumo de energia elétrica comprovado.** Agravo regimental improvido. (STJ, 2ª Turma, RgAg 837818; relator Ministro Humberto Martins; DJ de 23/04/09).

<sup>14</sup> Obra citada, pág. 226.

de cálculo só pode ser inserido o valor da mercadoria no fornecimento, sendo defeso incluir outras rubricas, sob pena de desvirtuamento do instituto (ICMS), desnaturando a competência impositiva estadual.

Mesmo que em substituição tributária (por lei estadual) não haverá obrigação da concessionária (destinatária) pelo ICMS se o consumo regular não ocorrer. Desta forma, não há incidência de ICMS sobre energia objeto de furto.

### **3.3. O Princípio da Seletividade no ICMS sobre Energia Elétrica**

Em razão de se tratar de mercadoria de extrema importância para a vida moderna, tanto no uso comercial, industrial ou pessoal, destaca-se que a energia elétrica, como essencial que é à vida humana, deve-se aplicar, com muita razão, o princípio da seletividade para se atingir o princípio da capacidade contributiva, constitucionalmente resguardado.

Para se definir no que se constitui o critério da seletividade como meio de se obter o princípio da capacidade contributiva, deve-se observar o quão essenciais são estes produtos e serviços, mesmo em se tratando de impostos incidentes, com a minimização dos efeitos da tributação..

Neste aspecto, a Constituição Federal prevê, expressamente, que o ICMS poderá ser seletivo em face da essencialidade dos produtos e serviços sobre os quais devem incidir. É a disposição contida no artigo 153, §2º, III, da Constituição da República.

Neste sentido, cite-se, por oportuno, ensinamento do Prof. Hugo de Brito Machado Segundo<sup>15</sup>, verbis:

*A Constituição não asseverou que o imposto poderá ser seletivo, e que essa seletividade poderá ser de acordo como a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de*

---

<sup>15</sup> Hugo de Brito Machado Segundo, “A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, Dialética, São Paulo, novembro de 2000, PP. 71/72.

*ironia tola, porquanto todo imposto pode, em princípio, ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.*

*Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.*

*Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.*

A essencialidade da mercadoria ou serviço, como a própria expressão indica, representa a característica de ser essencial à mercadoria ou serviço, tanto que a torna irrenunciável ou indispensável na vida moderna. E, portanto, o que o cidadão não pode dispor no momento atual da civilização humana, para que tenha vida digna.

Com efeito, por assim ser em razão de princípio constitucional, uma vez adotado pelo legislador o critério da seletividade como informador da incidência do ICMS, somente poderá fazê-lo em face da essencialidade da mercadoria ou serviço, sob pena de vulneração direta e frontal da disposição constitucional.

Não se diga que se trata de graduação de incidência e de alíquotas abrangidas pelo amplo poder discricionário do legislador ou administrador. A regra é imperativa e há de ser seguida e perseguida por ambos, sob pena de inconstitucionalidade a ser apreciada e declarada pelo Poder Judiciário sem que isso esteja malferindo o princípio constitucional da repartição de poderes.

Nesse sentido, ensina a respeitada doutrina de Eduardo Domingos Botallo:

*Assim, quando a CF declara ser o tributo seletivo, dá ao Judiciário, implicitamente, a possibilidade de exercer o controle sobre a aplicação do princípio.*

*Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance da expressão em foco.*

*Isto significa que o Judiciário pode – e deve – averiguar se os critérios adotados pelo legislador foram adequados e racionais, determinando, à luz das peculiaridades do caso concreto, a adoção*

*das medidas voltadas à correção de eventuais distorções caso estas se caracterizem.*<sup>16</sup>

E Roque Antonio Carazza, por seu turno, assevera:

*“Assim, as alíquotas do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Com isso, a carga econômica do ICMS haverá ser distribuída diversamente conforme o tipo de mercadorias ou de serviços. Em exemplário armado ao propósito, a comercialização dos ‘gêneros de primeira necessidade’ deverá ser menos gravada, por meio de ICMS, que os ‘supérfluos’.*

...

*Sem embargo de duntas opiniões em sentido contrário, pensamos que o Poder Judiciário está apto a controlar o cumprimento deste princípio constitucional.*

*Embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’, tais expressões, embora um tanto quanto fluidas, possuem um conteúdo mínimo, que permite se afira se o princípio em tela foi, ou não observado em cada caso concreto. Depois, como averba Celso Antônio Bandeira de Mello, ‘a imprecisão ou fluidez das palavras constitucionais não lhe retira a imediata aplicabilidade dentro do campo indubitoso de sua significação’<sup>17</sup>.*

Desta feita, em razão da essencialidade da mercadoria - energia elétrica, deve ser aplicado o princípio da seletividade, gravando com menores alíquotas o seu fornecimento, o que, entretanto, até o presente momento não está sendo atendido.

### **3.4. O ICMS sobre a energia elétrica e o valor adicionado fiscal**

Com efeito, muito tem se discutido acerca do momento em que ocorre o fato gerador do ICMS sobre a energia elétrica, a fazer incidir a regra matriz do tributo.

Isso ocorre, sobretudo, em razão do interesse dos entes públicos a que se destina a arrecadação do tributo. Aos Estados, em razão da imunidade tributária sobre a energia elétrica prevista no artigo 155, § 2º, X, b da Constituição Federal, e aos municípios que, participantes da arrecadação do ICMS destas operações

<sup>16</sup> Eduardo Domingos Bottallo, “O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição”, em Heleno Taveira Tôres (coordenador), *Tratado de Direito Constitucional Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2005, p. 634.

<sup>17</sup> Roque Antonio Carazza, ICMS, Malheiros, São Paulo, 1994, p. 105.

mercantis, acabam por fazer interpretações múltiplas defendendo sua quota parte na arrecadação.

Como dito, os fundamentos constitucionais da divergência são dois:

1º - Da titularidade do crédito de ICMS se do Estado onde há a geração e a transmissão de energia elétrica para outro Estado consumidor; se incide o ICMS quando da saída da mercadoria do estabelecimento produtor para o distribuidor localizado em outro Estado, quando destinado à comercialização ou industrialização ou quando direcionado ao consumidor final.

Deveras, na presente hipótese, necessário se faz analisar o dispositivo constitucional em confronto com os infraconstitucionais.

Diz o artigo 155, §2º, X, b da Constituição Federal:

*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;*

...

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

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

...

*III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;*

...

***X - não incidirá:***

...

***b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;***

...

***§ 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***

O texto magno não deixa dúvidas: há imunidade constitucional na transferência de energia elétrica de um Estado para outro. A justificativa para tal ocorrência é a manutenção do fornecimento a custos iguais, em todo território nacional, tratando igualmente os Estados produtores dos consumidores, possibilitando a utilização do insumo 'energia' de modo a preservar o seu valor na fabricação de outros produtos, serviços e consumo em geral.

A imunidade constitucional, como se sabe, constitui-se na proibição do exercício da tributação pelo ente estatal competente para instituição de determinado tributo. É a inaptidão. É a exclusão absoluta da possibilidade de fazer incidir a tributação sobre determinadas pessoas, bens ou serviços, fazendo com que estejam imunes ou não alcançáveis pelo poder tributante estatal.

Assim, há inviabilidade de tributação da energia elétrica transferida de um Estado federado a outro, seja para sua comercialização, seja para industrialização, seja para o consumidor final. A imunidade é absoluta, não comportando temperamentos a nível infraconstitucional.

A respeito da matéria, ensina Roque Antônio Carrazza, em seu ICMS, 11ª edição, Malheiros, 2006, página 407:

*O ICMS também não pode incidir sobre 'operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.*

*Estamos aqui diante de uma imunidade objetiva. As operações interestaduais com energia elétrica e com petróleo e seus derivados – ao contrário das operações internas, isto é, eu se realizam dentro do território de um único Estado ou do Distrito Federal – são intributáveis por meio do ICMS.*

*Segundo os cientistas das finanças, tal imunidade visa a reduzir os custos dos produtos e mercadorias que utilizam estes insumos (inputs).*

Em mesmo sentido, leciona José Eduardo Soares de Melo<sup>18</sup>:

*A CF/88 estabelece que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinarem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, X, b).*

---

<sup>18</sup> MELO, José Eduardo Soares de Melo. *ICMS – TEORIA E PRÁTICA*. 8ª. ed. São Paulo: Dialética, p. 333.

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

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

*Ante a inexistência de qualquer diferenciação de regime jurídico imunitório, não poderia ser editada qualquer medida normativa tendente a vislumbrar a tributação, segundo a qualificado de seu destinatário em outro estado.*

Embora seja claro e explícito o regramento constitucional, a legislação infraconstitucional insiste em restringir o benefício, contrariando o texto magno, sustentando que a disposição imunizante somente se aplica ao caso de transferência para fins de comercialização ou industrialização, excluindo as operações mercantis para o consumidor final.

Eis as disposições da Lei Complementar 87/90 em conflito com a Constituição Federal:

*Art. 2º. O imposto incide sobre:*

...

*§ 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.*

*Art. 3º. O imposto não incide sobre:*

...

*III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;*

*Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

...

*Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

...  
*IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.*

A legislação complementar supra citada apresenta indisfarçáveis traços de inconstitucionalidade, a saber:

Primeiro: restringe o benefício da imunidade constitucional condicionando sua ocorrência a que a energia elétrica ou combustível sejam destinados à comercialização ou industrialização, excluindo do benefício o consumidor final situado em outra unidade federada.

Segundo: equipara o consumidor final destinatário da energia elétrica ao comerciante, tratando-o como sujeito passivo do tributo, torcendo a regra-matriz constitucional do tributo, para fins de nele incluir pessoa que não pratica atividade mercantil.

Terceiro: fere o princípio da isonomia a pretexto de que o adquirente de outro Estado terminaria por adquirir a mercadoria por valor inferior ao do Estado produtor. Tal fundamento é improcedente, pois quando pretendeu alíquotas interestaduais diferenciadas em razão do destinatário da mercadoria, fê-lo expressamente o legislador constituinte (artigo 155, parágrafo 2º, VII, *a e b*), não outorgando ao legislador ordinário a possibilidade de restringir direito e garantia assegurado constitucionalmente. Por ser imunidade de assento constitucional, nem mesmo por emenda constitucional poderia haver a sua cessação, sob pena de vulneração de cláusula pétrea, prevista no artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

Endossa esse entendimento Roque Antonio Carrazza (obra citada, pág. 407/408), para quem:

*A qualificação do destinatário do produto não tem força jurídica bastante para afastar este benefício constitucional. É que esta é uma imunidade ampla e irrestrita, alcançando todas as operações*

*interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e dele derivados.*

...

*A imunidade não desaparece se a operação interestadual for realizada entre consumidores finais, já eu a Constituição nada dispôs, a respeito, ne autoriza a lei complementar a fazê-lo.*

*Oportuno lembrar que, quando a Constituição pretendeu dar tratamento diverso às operações internas entre contribuintes e entre consumidores finais, ela o fez de modo expresso. Como no assunto em análise, nada dispôs, inexistem quaisquer possibilidades de distinção para fins de imunidade. Além de tudo, como ensinava Geraldo Ataliba, os preceitos imunicantes da Constituição devem ser sempre submetidos a uma interpretação 'generosa'.*

Importa ressaltar que o momento do fato gerador do tributo – ICMS – sobre energia elétrica ganha foros de importância em razão não só de qual Estado federado é o destinatário do eventual imposto a ser arrecadado, bem assim na disputa pelos municípios do valor adicionado referente ao ICMS.

É que, por força constitucional, parte da arrecadação do ICMS devido aos Estados deve ser repartido com os municípios, *ex vi* dos artigos 158, IV e seu parágrafo único, 160 e 161 todos da Constituição Federal, verbis:

**Art. 158. Pertencem aos Municípios:**

...

***IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.***

***Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:***

***I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;***

***II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.***

***Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.***

***Art. 161. Cabe à lei complementar:***

***I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;***

***II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;***

*III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.*

2º - Em razão dos princípios de solidariedade e do pacto federativo já comentado, e cujos princípios derivam do pacto federativo, também já explicitado, 25% da arrecadação de ICMS dos Estados são distribuídos aos municípios como receita derivada.

Isso não quer dizer, por óbvio, que a Constituição Federal concedeu competência concorrente para instituir, exigir e cobrar o imposto a mais de uma pessoa política. Mas atribuiu a estes outros municípios o direito de participar da arrecadação do Estado federado a que pertencem.

A forma desta arrecadação indireta está prevista no próprio texto constitucional, sendo compulsoriamente devido aos municípios 25% do que o Estado arrecada, cabendo os cálculos de cada qual à razão de  $\frac{3}{4}$  do valor adicionado fiscal de operações realizadas em seus territórios, segundo critérios estabelecidos em Lei Complementar e os outros  $\frac{1}{4}$  conforme disposição de lei estadual.

O regramento de distribuição desta receita, como previsto no art. 161 do texto magno, foi realizado pela LC 63/90. Esse dispositivo dá contornos aos conceitos constitucionais de valor adicionado e fato gerador, respeitado, sempre o critério da territorialidade. Confira-se:

*Art. 1º. As parcelas pertencentes aos Municípios do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferência por estes recebidas, conforme os incisos III e IV do art. 158 e inciso II e § 3º do art. 159, da Constituição Federal, serão creditadas segundo os critérios e prazos previstos nesta Lei Complementar.*

**Art. 3º. 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:**

I -  $\frac{3}{4}$  (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.

**§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município:**

**I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil;**

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

**§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:**

**I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;**

**II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.**

§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

§ 4º O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados no dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração.

§ 5º Os Prefeitos Municipais, as associações de Municípios e seus representantes terão livre acesso às informações e documentos utilizados pelos Estados no cálculo do valor adicionado, sendo vedado, a estes, omitir quaisquer dados ou critérios, ou dificultar ou impedir aqueles no acompanhamento dos cálculos.

§ 6º Para efeito de entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará publicar, no seu órgão oficial, até o dia 30 de junho do ano da apuração, o valor adicionado em cada Município, além dos índices percentuais referidos nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 7º Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.

§ 8º No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, os Estados deverão julgar e publicar as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definidos de cada Município.

§ 9º Quando decorrentes de ordem judicial, as correções de índices deverão ser publicadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da data do ato que as determinar.

§ 10. Os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município.

§ 11. O valor adicionado relativo a operações constatadas em ação fiscal será considerado no ano em que o resultado desta se tornar definitivo, em virtude da decisão administrativa irrecorrível.

§ 12. O valor adicionado relativo a operações ou prestações espontaneamente confessadas pelo contribuinte será considerado no período em que ocorrer a confissão.

§ 13º A lei estadual que criar, desmembrar, fundir ou incorporar Municípios levará em conta, no ano em que ocorrer, o valor adicionado de cada área abrangida.

Como se extrai do contido no artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei Complementar 63/90, o cômputo da participação de cada município se dará tendo-se em conta o seu valor adicionado fiscal. A definição do que constitui valor adicionado fiscal encontra-se no seu inciso I e corresponde *ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.*

Verifica-se, portanto, que tanto a Constituição Federal quanto a Lei Complementar prestigiaram o critério da territorialidade. Ou seja, o local onde a prestação de serviços ou de circulação da mercadoria ocorre é que acaba por influir, diretamente, na apuração do valor adicionado e nos percentuais a serem praticados pelos Estados membros para fins de distribuição dos vales de participação devidos aos seus municípios.

Por isso, não há dificuldades para se verificar que a definição do local da circulação da mercadoria energia elétrica se torna de grande relevância para dirimir os litígios envolvendo não só os Estados membros, como também os municípios, consubstanciando, pois, assunto relevante para o direito tributário, administrativo e financeiro.

Como ressaltado, beneficia-se o município onde ocorreu a operação mercantil de circulação da mercadoria. Vale dizer, onde a energia elétrica é transferida do estabelecimento produtor para o distribuidor e deste para o consumidor.

Há muito se debatem municípios em face disso. A verdade porém é que um só critério deve ser analisado: o da territorialidade, com a particularidade que domina o assunto referente à circulação da energia elétrica, uma vez que em razão de suas características, distingue-se totalmente de outras mercadorias.

Relembre-se, a energia elétrica, por sua própria natureza: não é estocável; só pode ser mensurável para tributação quando do consumo na oportunidade em que se transforma em um bem da vida. Embora dividida em fases – produção, circulação e consumo, não se pode isolá-las para fim de incidência. Não obstante, participem do processo de circulação, o fato jurídico imponible (hipótese de incidência) do ICMS é o consumo, quando incide o imposto; o sujeito passivo, de fato, só pode ser o consumidor final.

É importante registrar que em se tratando o ICMS de imposto não cumulativo, para fins de sua incidência há de se observar e abater eventual recolhimento anterior sobre o que não poderá novamente incidir. Essa premissa é necessária para registrar que somente será devida ao município o que for efetivamente acrescido na operação realizada em seu território.

A observação feita é de suma importância porque do ICMS arrecadado se beneficiará o município onde se considerar o fato gerador do tributo.

Pois bem, o regramento legal define como fato gerador do ICMS uma multiplicidade de ocorrências: produção, importação, circulação, distribuição e consumo da energia elétrica (155, §3º CF).

Não obstante isso, a fixação do local da ocorrência do fato gerador imponible há de ser definido como sendo aquele em que a mercadoria deixa de integrar o estabelecimento do produtor e é colocado em circulação física jurídica, alterando sua titularidade, com possibilidade de ser consumida. A complexidade dessa ocorrência com a mercadoria energia merece maiores reflexões.

O primeiro ponto a considerar é em que de fato consiste a geração da energia elétrica.

Como se sabe, a energia elétrica em usinas hidrelétricas é gerada a partir da utilização do potencial hídrico, que represado e aprisionado, transforma-se em energia mecânica capaz de movimentar as turbinas, que de sua vez transformam a força motriz em energia elétrica nos geradores a elas acoplados.

Tem-se, aí, a utilização do recurso hídrico, constante em água represada, que, não obstante essencial no processo produtivo de energia nas usinas hidrelétricas, não podem ser consideradas como insumo à produção, por não ter ela, água represada, por si só, valor econômico a se caracterizar como mercadoria.

Não é por outro motivo que se exclui de qualquer participação na receita decorrente do ICMS, e de conseqüência no valor adicionado respectivo, os municípios que tem sua área alagada para a formação dos lagos.

Este entendimento hoje pacífico no âmbito das legislações estaduais e nos tribunais já encerrou grandes debates, restando até então algumas lides pendentes de julgamento. O primeiro precedente acerca da matéria foi a decorrente da lide instaurada entre os municípios alagados pela represa de Itaipu. Decidiu o STJ naquela oportunidade, e posteriormente foi confirmado o acórdão pelo Supremo Tribunal Federal (AI 177803), que a relevância para a apuração do valor adicionado é o local da situação da sede da usina, jamais a situação dos municípios inundados. Confira-se a ementa do acórdão da 1ª Turma do STJ, no Resp 38.344, da lavra do e. Ministro Milton Luiz Pereira (DJ de 31/10/94):

*TRIBUTARIO - ICMS - PRODUÇÃO DE **ENERGIA ELETRICA** - LOCAL DO FATO GERADOR - MUNICIPIOS LINDEIROS AO LAGO DE **ITAIPU** - REPARTIÇÃO DE RECEITA TRIBUTARIA CORRESPONDENTE AO VALOR ACRESCIDO A TRIBUTAR - CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTS. 155, I, 'B', 158, IV, PARAGRAFO UNICO, I E II - CTN, ARTS. 110, 114 E 119 - DECRETO-LEI 406/68 - LEI COMPLEMENTAR 63/90 (ARTS. 1. E 3., PARAGRAFOS 1. E 2.) - LEIS ESTADUAIS NOS. 7.990/89 (ART. 2.) E 8.993/89 (ARTS. 2., 3., VI E 34, I, 'B', PARAGRAFOS 3. E 4.) - CONVENIO 66/88 - DECRETO ESTADUAL N. 7.259/90.*

*1. QUESTÕES PRELIMINARES RESOLVIDAS, DESIMPEDINDO O CONHECIMENTO DO MERITO.*

*2. A **ENERGIA ELETRICA** E PRODUZIDA PARA SER ALIENADA (OPERAÇÃO DE MERCANCIA), SEM IMPEÇO PARA SER IDENTIFICADA COMO MERCADORIA, CONCEITUAÇÃO PRIVADA, ADMITIDA PELA LEI TRIBUTARIA.*

*3. O FATO GERADOR DO ICMS NÃO É MULTIPLO, COMPLEXO OU CONTINUADO, MAS INSTANTANEO, GANHANDO RELEVANCIA O ASPECTO TEMPORAL PARA A CONSEQUENTE INCIDENCIA NORMATIVA, SOMENTE NASCENDO A OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA NO MOMENTO EM QUE INCIDE CONCRETAMENTE.*

*4. A OCORRENCIA DO ICMS CIRCUNSCREVE-SE AOS LIMITES DO ESTADO, DISTRITO FEDERAL, TERRITORIO OU MUNICIPIO, NÃO DEFLUINDO A SUA INCIDENCIA, QUANTO A **ENERGIA***

**ELETRICA, DO FATO CASUAL DO REPRESAMENTO D'AGUA ATINGIR AREAS TERRITORIAIS DIVERSAS, ONDE NÃO É EFETUADA A OPERAÇÃO, TENDO DITA ENERGIA COMO OBJETO E SEM A OCORRENCIA DA SUA SAÍDA.**

**5. COMPENDIADO O REGIME JURIDICO QUE SUBMETE O ICMS, NO CASO CONCRETO, AS OPERAÇÕES MERCANTIS DECORRENTES DA PRODUÇÃO E VENDA DE ENERGIA ELETRICA GERADA PELA USINA DE ITAIPU SÃO PROMOVIDAS E TÃO-SO NO MUNICIPIO DE FOZ DE IGUAÇU, UNICO COM DIREITO A ADIÇÃO DE VALOR PROPORCIONANDO POR AQUELAS OPERAÇÕES. "NÃO TENDO HAVIDO NENHUMA OPERAÇÃO MERCANTIL, NOS MUNICIPIOS LIMITROFES, AINDA QUE INUNDADOS PARA A FORMAÇÃO DO LAGO, FALECE-LHES DIREITO DE PARTILHAR OS VALORES ADICIONADOS EM VIRTUDE DA VENDA DE ENERGIA ELETRICA PRODUZIDA EM ITAIPU".**

**6. RECURSO IMPROVIDO.**

Conforme esse entendimento somente os municípios sede de usinas hidrelétricas fazem jus ao acréscimo em seu valor adicionado fiscal, das operações mercantis realizadas pela usina, vez que não há que se falar em insumo para sua produção, dedutíveis das entradas no estabelecimento industrial.

É importante consignar que, em razão do alagamento de seus territórios, os municípios serão indenizados através das compensações financeiras, cuja previsão constitucional está no artigo 20, parágrafo 1º da Constituição Federal<sup>19</sup> e regulamentado pela Lei 7.990/89.

Porém, outra questão surge intimamente ligada ao critério da territorialidade que acaba por fixar o local não só da geração da riqueza, como também do fato gerador que faz subsumir a hipótese de incidência. É que como se viu o ICMS sobre energia elétrica é devido em razão da geração e comercialização, ambos fatos jurídicos que, isoladamente, não representam relevância jurídica para a incidência do imposto, e de consequência do direito ao valor adicionado fiscal.

---

<sup>19</sup> § 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Com efeito, usinas hidrelétricas situam-se em leitos de rios represados, que em sua maioria são os marcos divisórios entre municípios de mesmo Estado, outras vezes entre municípios de Estados distintos.

E aqui surge mais interesse na definição do local da ocorrência do fato gerador – local da circulação da mercadoria, já que o que interessa para fins da exação e da participação na receita tributária é, repita-se, o critério da territorialidade.

Ora, se as usinas se situam em divisas de municípios de mesmo Estado, certo concluir que a produção, geração e comercialização ocorreu nos dois municípios envolvidos, embora, muitas das vezes a sede fiscal da usina, seja por razões estruturais ou geográficas – localização das linhas de transmissão ou estações de rebaixamento – seja por razões meramente formais – inscrição junto à Secretaria de Fazenda tenha sido feita em um determinado município.

Este é no nosso entendimento a interpretação mais acertada da sistemática da Constituição Federal em se tratando de mercadoria *energia elétrica*, por interpretação harmônica em conjunto das disposições contidas no artigo 158, IV e parágrafo único, assim como no artigo 161, e com o artigo 155, II, X, *b*, e parágrafo 3º, em razão do fato gerador do ICMS ser instantâneo e a produção ocorrer em estabelecimento situado em dois territórios de mesma unidade federada.

O entendimento é simples: se há geração de riqueza, através de processo industrial realizado em estabelecimento em estruturas físicas interligadas, localizadas em dois municípios, a não atribuição a um dos municípios do valor adicionado gerado pelo produto final – energia elétrica – parece não cumprir aquele objetivo que está expresso no Princípio Constitucional da Solidariedade, constante do pacto federativo, objeto de análise acima.

Ora, deixar de atribuir a um município parte do valor adicionado fiscal, muito embora se reconheça a ocorrência da geração em seu território, em razão de mera burocracia fiscal ou conveniência estrutural do empreendimento, parece conflitar diametralmente com o sentido da norma constitucional que prevê a repartição das receitas entre os entes federados.

De mesma forma, caracterizar o fato gerador do tributo somente a geração da energia elétrica, eliminando o processo de rebaixamento de tensão e sua alienação como mercadoria, excluindo a operação como fato gerador típico, também não parece a solução mais adequada.

Nem se diga que a disposição de regência, infraconstitucional – Lei Complementar 63/90, ao dispor sobre o conceito de valor adicionado, sugerindo a ocorrência em um só território esgote a matéria. É que a Constituição federal deve ser interpretada de modo harmônico e em seu conjunto. Não há palavras inúteis nem previsões inservíveis. Se a mesma Constituição Federal excepcionou a energia elétrica como mercadoria com as peculiaridades que lhes são próprias, também para fins de aplicação das disposições que outorgam benefícios (participação na receita estadual) haverá de ter uma interpretação peculiar, outorgando o direito ao valor adicionado a todos os municípios participantes do processo produtivo e mercantil.

Por isso, sem razão, à nossa ótica, decisão recente da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, proferida no julgamento do Resp 811.712-SP (DJ 12/06/09), relatado pelo e. Ministro Castro Meira, em que se entendeu que o fato jurídico relevante pra fins de fixação do critério espacial de incidência do ICMS sobre energia elétrica é a da situação dos equipamentos de geração da energia, não o da sede do contribuinte, onde não só são realizadas as operações mercantis, bem como onde se faz de fato a interligação através de linhas de transmissão da usina com o sistema nacional de energia elétrica.

Mencionado aresto, está assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS AOS MUNICÍPIOS. VALOR ADICIONADO FISCAL. FATO GERADOR DA EXAÇÃO. CRITÉRIO DA TERRITORIALIDADE. LOCAL DA SAÍDA DA MERCADORIA. FONTE PRODUTORA DE ENERGIA ELÉTRICA. USINA.*

*1. O Município de Ubarana propôs ação ordinária contra o Estado de São Paulo com o objetivo de obter participação na receita do ICMS decorrente da geração de energia produzida pela Usina de Promissão, proporcionalmente ao valor adicionado em seu território e o total arrecadado. Todavia, o pedido foi julgado improcedente nas instâncias, assim decidindo o colendo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: "Se a energia elétrica, embora produzida em um*

*município, tem a sua venda e saída realizada em outro, onde está a administração da usina hidrelétrica, somente este último tem direito ao ICMS, em razão do ato de mercancia constituir-se no fato gerador do imposto"*

*2. A análise de ofensa ao disposto no artigo 334, do Código de Processo Civil, esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. Com efeito, a análise da pretensão da Municipalidade esbarra no impedimento da Súmula 7/STJ, pois não há como infirmar, sem revolver o conjunto probatório dos autos, a premissa consignada pelo Tribunal Paulista no sentido de ser incontroverso o fato de que a venda da energia gerada pelo recorrente ocorreria no Município de Promissão.*

*3. A ausência de prequestionamento do disposto no artigo 23, do Convênio nº 66/88, impede o exame do apelo no ponto. Incidência da Súmula 211/STJ.*

*4. Em face do prequestionamento, ainda que implícito, dos demais dispositivos apontados por ofendidos – artigos 3º, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 63/90; artigos 2º, inciso VI e 27, inciso I, alínea "b", § 3º, ambos do Convênio nº 66/88 –, bem como da comprovação da divergência, o recurso deve ser conhecido.*

*5. Discute-se, na hipótese, o direito do Município de Ubarana/SP receber percentual de ICMS, calculado com base no valor adicionado fiscal, em decorrência da energia elétrica gerada pela Usina Hidrelétrica de Promissão – localizada no território do município recorrente, não obstante sua denominação. Isto porque o Tribunal de Justiça de São Paulo considerou que o fato gerador da exação se dá com a venda da energia, que, no caso, ocorre na sede administrativa da usina hidrelétrica, localizada no Município de Promissão (fl. 300).*

*6. A Constituição da República assegura aos Municípios 25% do ICMS arrecadado pelo Estado, consoante o disposto em seu artigo 158, inciso IV: "Pertencem aos Municípios: (...) IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação".*

*7. Do percentual de ICMS reservado aos Municípios, três quartos (3/4), no mínimo, devem ser creditados "na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios" e até um quarto (1/4) "de acordo com com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal", respectivamente, nos termos dos incisos I e II do parágrafo único do art. 158 da CRFB/88.*

*8. Conforme dicção do art. 161, inciso I, da CF, cabe à Lei Complementar Federal, no caso a de nº 63/90, definir o valor adicionado fiscal – VAF – para os fins previstos no art. 158, parágrafo único, inciso I, da CRFB/88.*

*9. O artigo 3º, § 1º, inciso I, da LC nº 63/90 estabelece que o VAF corresponde à diferença entre o valor das saídas de mercadorias e dos serviços de transporte e de comunicação e o valor das entradas de mercadorias, em cada ano civil, prestados no território de cada município dos estados da Federação.*

*10. Já nas hipóteses de tributação simplificada – microempresas e empresas de pequeno porte, nos termos do artigo 146, parágrafo único, da CRFB –, bem assim nas situações em que se dispensem os controles de entrada, considera-se, para cálculo do VAF, o valor de 32 % da receita bruta desses estabelecimentos, segundo a dicção do inciso II do art. 3º da LC 63/90, conferida pela LC 123/06.*

*11. O § 2º do art. 3º da LC nº 63/90 estipula que, para efeito de cálculo do VAF, serão levadas em consideração todas as operações que, em tese, constituiriam fato gerador do ICMS, ainda que não*

*tributadas por força de imunidade ou isenção, apurando-se a riqueza em cada uma delas (art. 3º, § 2º, inciso I e II, da LC 63/90).*

**12. Consoante os critérios legais, para fins de cálculo do VAF, em se tratando de energia elétrica, torna-se imprescindível saber em que local ocorre a "saída" da mercadoria – critério da territorialidade, que nada mais é do que o elemento espacial da obrigação tributária.**

**13. In casu, torna-se imperioso saber onde ocorre a saída da mercadoria: se na usina geradora da energia, onde é produzida, consoante alega o recorrente, ou na sede administrativa da Usina que a comercializa, conforme consignado no aresto impugnado.**

**14. A orientação do Tribunal Paulista vai de encontro ao que prevê o inciso VI do art. 2º do Convênio 66/88, o qual estabelece que a materialização da hipótese de incidência do ICMS se dá na saída da mercadoria do estabelecimento gerador "para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas". No ponto, cabe ressaltar que o Convênio 66/88 foi firmado como sucedâneo da lei complementar anunciada no § 8º do art. 34 do ADCT, e assim vigeu até a edição da LC 87/96, a denominada "Lei Kandir".**

**15. Corrobora o raciocínio o disposto no inciso I alínea "b" do artigo 27 do Convênio 66/88, que considera o local da operação, com relação à mercadoria, "o do estabelecimento em que se realize cada atividade de produção, extração, industrialização ou comercialização, na hipótese de atividades integradas".**

**16. O fato gerador do ICMS se aperfeiçoa somente com a circulação econômica da mercadoria – energia elétrica – após sua geração e saída no lugar onde se situa o equipamento utilizado para produzi-la – gerador. Neste local é que se promove a adição de valor que servirá de referência para apuração da parcela conferida aos municípios. No caso dos autos, esse equipamento, segundo aferido pelo acórdão recorrido, encontra-se no Município ora recorrente (Usina Hidrelétrica de Promissão, localizada no Município de Ubarana – fl. 300).**

**17. Recurso especial conhecido em parte e provido.**

Mais uma vez, com todas as escusas devidas aos eminentes Ministros da 2ª Turma, há aí uma evidente confusão de conceitos, pois, em se tratando de energia elétrica, cujo fato gerador é complexo, em razão de suas peculiares características, a eleição do critério espacial do fato gerador como sendo o da geração do imposto é equivocada. De mesma forma, equivocada a atribuição para o município onde se localizam os geradores também parece evidentemente contrário à norma constitucional e à legislação complementar de regência.

Com efeito, em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça deu provimento a recurso ordinário em mandado de segurança, em que um dos

municípios sede pleiteava a repartição da receita, antes atribuída ao outro município sede, invocando não só o fato de ser também sede física do estabelecimento industrial, como também ser sede fiscal, local onde também se faz a circulação da mercadoria e que deve perceber parte da arrecadação estadual de tributos.

Ao dar provimento a este recurso, decidiu que o fato gerador ocorre em ambos os municípios – estrutura física e sedes fiscais, beneficiando cada qual com 50% do valor adicionado. Confira-se o acórdão proferido no RMS 23.169/MG, pela 1ª Turma, da lavra do e. Ministro José Delgado (DJ de 29/06/07):

**ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. VALOR ADICIONADO FISCAL - VAF. ICMS ORIGINADO PELA GERAÇÃO DE ENERGIA DA USINA HIDRELÉTRICA DE BERNARDO MASCARENHAS (USINA DE "TRÊS MARIAS"). DIVISÃO PROPORCIONAL DOS VALORES ENTRE OS MUNICÍPIOS DE TRÊS MARIAS E DE SÃO GONÇALO DO ABAETÉ. LEGALIDADE. USINA SEDIADA NOS DOIS MUNICÍPIOS. DIREITO FUNDADO EM LAUDO PERICIAL E TEXTO EXPRESSO DE LEI. INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA SOBRE O DIREITO TRAZIDO A EXAME. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PARA O FIM DE RECONHECER AO MUNICÍPIO DE SÃO GONÇALO DO ABAETÉ, NOS TERMOS PRECONIZADOS NO ART. 3º DA LEI 13.803/00, O DIREITO AO RECEBIMENTO DE 50% DO VALOR ADICIONADO FISCAL DO ICMS ORIGINADO PELA GERAÇÃO DE ENERGIA DA USINA HIDRELÉTRICA DE BERNARDO MASCARENHAS, LOCALIZADA NO PRÓPRIO MUNICÍPIO AUTOR E TAMBÉM NO MUNICÍPIO DE TRÊS MARIAS.**

*1. Cuida-se de recurso ordinário em mandado de segurança apresentado pelo Município de São Gonçalo do Abaeté com o objetivo de ver declarado o direito à percepção de 50% do Valor Adicionado Fiscal do ICMS originado pela geração de energia da Usina Hidrelétrica de Bernardo Mascarenhas, localizada no próprio município autor e também no Município de Três Marias. O recorrido, Estado de Minas Gerais, alega que não é possível o exame da questão, uma vez que o critério de destinação dos valores do VAF já foi definido por sentença transitada em julgado (a ação foi ajuizada pelo Município de Três Marias, em 1997), na qual se decidiu que os municípios alagados em razão da construção da Usina Hidrelétrica não detinham direito a tais importâncias. À época, o Município de São Gonçalo do Abaeté, por sua condição de "município alagado", não pôde receber percentuais do VAF.*

*2. Contudo, sobre o direito trazido a debate não pesa o manto da coisa julgada, isto porque os autos evidenciam de forma direta e expressa situação absolutamente diversa, qual seja, a de que a questão julgada pela sentença com trânsito em julgado se refere a um fato determinado (inexistência de direito de os municípios alagados receberem percentual do VAF), e o tema versado no presente recurso possui uma outra natureza, a de que os municípios que sejam sede de Usina Hidrelétrica devem receber proporcionalmente os valores do VAF.*

**3.** De outro ângulo, a existência de algumas premissas indicam a efetiva existência do direito buscado pelo Município recorrente. Com efeito, a partir de tais elementos de fato e de direito inscritos nos autos, convém individualizar algumas premissas:

**a)** a sentença que transitou em julgado, proveniente de ação manejada em 1997 pelo Município de Três Marias, declarou que os municípios alagados, **porque não eram sede da Usina**, não tinham direito à percepção do VAF e, nessa condição, dentre outros, estava o Município de São Gonçalo do Abaeté;

**b)** posteriormente à prolação da sentença, o Estado de Minas Gerais, por intermédio de laudo emitido pelo Instituto de Ciências Aplicadas - IGA, autarquia do Estado, declarou, no ano de 2001, que a Usina Hidrelétrica de Bernardo Mascarenhas está situada, concomitantemente, nos Municípios de Três Marias e **de São Gonçalo do Abaeté (conforme laudo de fls. 143/148)**;

**c)** também no ano de 2000 foi editada a Lei 13.803/00 (Robin Hood), do Estado de Minas Gerais, segundo a qual, em caso de Usina ocupar mais de um Município, cada um deles deve receber proporcionalmente o valor concernente ao VAF;

**d)** o principal argumento de direito articulado no presente recurso ordinário pelo Município do São Gonçalo de Abaeté e o direito ao recebimento proporcional do VAF em razão da condição de sede da Usina Hidrelétrica de Energia - UHE, tal como expresso no laudo elaborado pelo IGA e no texto da Lei 13.803/00.

**4.** Recurso conhecido e parcialmente provido para o fim de reconhecer ao Município de São Gonçalo do Abaeté, nos termos preconizados no art. 3º da Lei 13.803/00, o direito ao recebimento de 50% do Valor Adicionado Fiscal do ICMS originado pela geração de energia da Usina Hidrelétrica de Bernardo Mascarenhas, localizada no próprio município autor e também no Município de Três Marias, devendo retroagir o direito e o recálculo das parcelas vencidas, no entanto, até a data da impetração do mandamus, em 19/04/2004.

Destaca-se, do voto do e. Ministro Relator, que o fundamento da concessão da segurança é exatamente o fato de ser sede da usina hidrelétrica, notadamente porque também em seu território é gerada a energia elétrica que, rebaixada na subestação elevatória, entra em circulação imediata quando conectada à linha de transmissão e ao sistema nacional interligado de energia elétrica. *Verbis*:

*Com efeito, a partir de tais elementos de fato e de direito inscritos nos autos, convém individualizar algumas premissas:*

*1) a sentença que transitou em julgado, proveniente de ação manejada em 1997 pelo Município de Três Marias, declarou que os municípios alagados, porque não eram sede da Usina, não tinham direito à percepção do VAF e, nessa condição, dentre outros, estava o Município de São Gonçalo do Abaeté;*

*2) posteriormente à prolação da sentença, o Estado de Minas Gerais, por intermédio de laudo emitido pelo Instituto de Ciências Aplicadas - IGA, autarquia do Estado, declarou, no ano de 2001, que a Usina Hidrelétrica de Bernardo Mascarenhas está situada, concomitantemente, nos Municípios de Três Marias e de São Gonçalo do Abaeté (conforme laudo de fls. 143/148);*

*3) também no ano de 2000 foi editada a Lei 13.803/00 (Robin Hood), do Estado de Minas Gerais, segundo a qual, em caso de Usina*

*ocupar mais de um Município, cada um deles deve receber proporcionalmente o valor concernente ao VAF:*

...

*Ante todo o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para o fim de reconhecer ao Município de São Gonçalo do Abaeté, nos termos preconizados no art. 3º da Lei Lei 13.803/00, o direito ao recebimento de 50% do Valor Adicionado Fiscal do ICMS originado pela geração de energia da Usina Hidrelétrica de Bernardo Mascarenhas, localizada no próprio município autor e também no Município de Três Marias, devendo retroagir o direito e o recálculo das parcelas vencidas, no entanto, até a data da impetração do mandamus, em 19/04/2004.*

Ora, o acerto da decisão é inequívoco.

Para chegar ao entendimento a que chegou apreciou algumas questões fáticas que são relevantes, quais sejam a de que a usina hidrelétrica se situa em mais de dois municípios, eis que encravada no leito do Rio São Francisco, sendo em uma margem um e na outra o outro município. Obviamente, a concessão do valor adicionado a apenas um município acarreta a discriminação de um deles, o que não pode ser considerado constitucional, em face dos princípios que regem a matéria e a definição do próprio conceito de valor adicionado, tanto constitucional quanto da legislação complementar 63/90.

Destaco, apenas, que a existência de lei estadual dispendo a respeito desta repartição não se me afigura relevante. Aliás, não lhe compete dispor acerca desta matéria. Valor adicionado fiscal, seus contornos e conceitos são matérias afetas à Constituição Federal e também à Legislação Complementar, não estando na competência da legislação estadual sua disciplina.

Toda esta explanação se tornou necessária para se chegar à conclusão de que, em sendo a energia elétrica produzida e comercializada em usinas hidrelétricas situadas em rios que traçam linhas divisórias entre municípios pertencentes ao mesmo Estado federado, o fato gerador do tributo ocorrerá em ambos, instantaneamente, para efeito de participação no valor adicionado fiscal.

Impende registrar que esta decisão, guardadas as devidas adequações - já que naquela hipótese não se tratava de julgamento de estabelecimento usina

hidrelétrica mas de uma indústria petroquímica -, encontra-se em harmonia com decisão proferida pelo a. Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência da Constituição de 1967/69, em caso em que se discutia a situação da Petroquímica União, cujas instalações encontram-se situadas na linha divisória dos municípios de Mauá e Santo André, tendo o Supremo Tribunal Federal decidido por determinar que a cada município fosse atribuído o valor adicionado das operações realizadas em seus territórios (RE 94.613-SP, DJ de 24/05/1985, relator o Min. Oscar Dias Correa). Eis a ementa do julgado:

*ICM. PARCELAS DESTINADAS A MUNICÍPIOS LIMITROFES, ONDE OCORREM FATOS GERADORES. DEVEM SER CONSIDERADOS OS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM CADA MUNICÍPIO, EXPRESSOS NAS OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS REALIZADAS NOS TERRITÓRIOS RESPECTIVOS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, EM PARTE, E, NESSA PARTE, PROVIDO.*

Do voto do e. Ministro Relator, destaca-se:

*Afirma-se a ocorrência de operações relativas à circulação de mercadorias do complexo industrial no território dos dois Municípios, sem que tenha cuidado de demonstrá-lo, limitando-se a alegação à localização física de instalações, e, ainda, assim, objeto de discussão, como se vê dos documentos de fls. 17 e 155. Tal critério, objetivamente, não deve prevalecer, pois não é o que serve ao fato gerador do ICMS.*

...

*Aqui, (...) a contribuinte promove a saída econômica de seus produtos pelo território de Mauá e pelo território de Santo André. A circunstância de o domicílio fiscal estar em Santo André não elide o direito do autor.*

*O domicílio, pela legislação estadual, tanto podia ser Mauá como em Santo André, porque a 'inscrição deve ser feita na repartição em cuja área territorial de atuação esteja localizado o estabelecimento' (art. 12 da Lei estadual n. 440/1974).*

*Registrado num Município, não tira o direito do outro.*

*Se, havendo desmembramento de Municípios, por exemplo, a quota é dividida (art. 2º, § 4º, do Decreto-lei federal n. 1.216/1972) não se justifica conclusão diversa, no caso pendente.*

...

*A saída – dizem os doutores – 'é mero aspecto temporal da hipótese de incidência. É o momento que o legislador reputou adequado para estabelecer a presunção de consumação do fato imponible. Pressupõe o legislador que, ao sair a mercadoria do estabelecimento, já fi consumada, verificada, realizada, a operação mercantil que lhe deu causa' (Geraldo Ataliba, ob. Cit., p.125).*

*Ou, como diz Souto Maior Borges (ob. Cit., p. 271), 'a saída é um elemento identificador da preexistência de uma operação de circulação de mercadoria.*

...

*E com isso se consuma a realidade econômico-jurídica do imposto, de tanta importância na finança municipal.*

Por óbvio, esse entendimento – divisão entre os dois municípios sede de usina hidrelétrica se aplica somente na hipótese em que há co-participação de dois municípios da mesma unidade federada. O mesmo não ocorre, entretanto, em caso de linha divisória entre Estados, uma vez que sendo o ICMS imposto estadual, não poderá ocorrer simultaneamente operações mercantis com a mesma mercadoria – energia elétrica – em Estados diferentes.

Por isso, ao nosso entendimento, equivocou-se o Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do RMS 19.106/MG, quando denegou o mandado de segurança ao fundamento de que deve ser partilhado o valor adicionado fiscal entre os municípios sede, mesmo sendo pertencentes a Estados diversos. Confira-se a ementa do julgado:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. USINA HIDRELÉTRICA JOSÉ HERMÍNIO DE MORAES (ÁGUA VERMELHA), LOCALIZADA NA DIVISA DOS ESTADOS DE MINAS GERAIS E SÃO PAULO. VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF). PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS (CF/88, ARTS. 158, IV, PARÁGRAFO ÚNICO, I, 160 E 161, I; LC 63/90, ART. 3º). DIREITO LÍQUIDO E CERTO À INTEGRALIDADE DO VAF NÃO-DEMONSTRADO. SITUAÇÃO PECULIAR: MATRIZ ENERGÉTICA SITUADA EM DOIS MUNICÍPIOS-SEDES (ITURAMA/MG E INDIAPORÃ/SP). DESPROVIMENTO.*

*1. A Constituição Federal de 1988, no capítulo que trata da repartição das receitas tributárias, assegura aos Municípios 25% do ICMS arrecadado pelo Estado. Desse percentual devido aos Municípios, três quartos (3/4), no mínimo, devem ser creditados na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seus territórios, e até um quarto (1/4) de acordo com o disposto na lei estadual (art. 158, IV). A norma constitucional adota, pois, o critério da territorialidade do valor adicionado para fins de distribuição do ICMS entre os Municípios, ou seja, cada Município fica com o valor adicionado produzido em seu próprio território.*

*2. O valor adicionado corresponde ao valor acrescentado ou agregado nas operações relativas a circulação de mercadorias e prestações de serviços realizadas no território do Município em cada ano civil, ou seja, no local em que ocorre a operação ou prestação que constitui o fato gerador do imposto (Lei Complementar 63/90, art. 3º).*

*3. Discute-se, na hipótese, a existência/inexistência de direito líquido e certo do recorrente, Município de Iturama/MG, de receber integralmente o crédito do valor adicionado fiscal gerado pela Usina Hidrelétrica José Hermínio de Moraes (Água Vermelha), localizada*

no Rio Grande, divisa entre os Estados de Minas Gerais e São Paulo.

Para o acórdão recorrido, a(s) operação(ões) que constitui(em) o fato gerador do ICMS ocorre(m) parte na sede paulista (Indiaporã/SP) e parte na sede mineira (Iturama/MG) da usina hidrelétrica; para o recorrente, toda(s) a(s) operação(ões) ocorre(m) no seu domínio territorial, porque nele estaria situada a estação de transmissão da matriz energética, de modo que faria jus ao creditamento de todo o VAF.

4. O ato impugnado – Resolução 3.133/2001, da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), que altera os valores adicionados fiscais e os respectivos índices do VAF para composição do índice de participação do ICMS dos Municípios no exercício de 2001 – não guarda relação de pertinência com o art. 3º, §§ 1º e 2º, da Lei Estadual 12.040/95 (com redação dada pela Lei Estadual 12.428/96), porque o suporte fático em abstrato encerra situação diversa: usina hidrelétrica sediada por dois municípios da mesma unidade federada. Por outro lado, não violou a liminar concedida na ADI 185.337-3.00, ajuizada em 2000 pelo Município de Araporã/MG, pois não distribuiu o VAF decorrente da produção/circulação da energia elétrica gerada pela Usina Hidrelétrica José Hermínio de Moraes (**Água Vermelha**) a outros Municípios mineiros banhados pelolago da represa.

5. De acordo com a declaração do Instituto de Geociências Aplicadas da Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais: "a) a barragem de **Água Vermelha** foi construída no rio Grande, principal formador do Rio Paraná, estendendo-se da margem direita à margem esquerda desse curso de **água**; b) no trecho em que foi construída essa barragem, o Rio Grande constitui limite interestadual entre São Paulo e Minas Gerais; c) a construção da barragem provocou a inundação dos terrenos ribeirinhos situados a montante, possuidores de cota altimétrica inferior a 483 metros, localizando-se em São Paulo os da margem esquerda, e em Minas Gerais os da margem direita; d) a força elétrica produzida pela usina é gerada por seis turbinas, localizadas parte em território mineiro, parte em território paulista; e) a parte mineira da barragem da usina de **Água Vermelha** e de suas turbinas situa-se em território pertencente ao município de Iturama."

**6. As Declarações Anuais de Movimento Econômico e Fiscal da CESP/TIETÉ – empresa que explora a usina – relativas ao exercício financeiro de 1999 comprovam que todo o VAF apurado na sede mineira da usina de Água Vermelha é computado em favor do recorrente, e não-repassado para outros municípios ou indevidamente apropriado pelo Estado de Minas Gerais. Se o Município de Iturama/MG já recebe 100% do VAF relativo à sua participação na matriz energética, é verdadeiro afirmar que obtém 50% se considerado o VAF total, ou seja, somando-se as quotas dos dois municípios-sedes da usina hidrelétrica: 50% para Iturama/MG + 50% para Indiaporã/SP = 100%.**

7. Não há prova nos autos de que toda a transmissão da energia elétrica gerada na unidade econômica é realizada através do Município de Iturama/MG. É lícito concluir, portanto, que os dois Municípios, um mineiro e um paulista, têm participação no VAF discutido. Conclusão diversa demandaria a realização de prova técnica que afastasse, conclusivamente, a participação do Município paulista na produção/comercialização da energia elétrica, dilação probatória inadmissível na via eleita.

8. O reconhecimento do suposto direito líquido e certo do recorrente implicaria, além de tudo, concluir que o Estado de São Paulo não faz jus à parte do ICMS pago pela CESP/TIETÉ.

*Isso acarretaria, além da inviabilidade da via eleita e da necessidade de integração do pólo passivo da lide, a competência originária do Supremo Tribunal Federal para processar e julgar a matéria, tendo em vista a existência de potencial conflito federativo entre os Estados e Municípios interessados na arrecadação/distribuição do produto do ICMS declarado e recolhido (CF/88, art. 102, I, f).  
9. Recurso ordinário desprovido.*

Com as devidas vênias que merece a c. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, a decisão tomada não representa a melhor solução para a lide, bem como não aplica as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

Primeiro, porque desconheceu o fato de que o ICMS é um imposto estadual e que a realização do ato mercantil pelo contribuinte deve ser declarado a um dos Estados federados ou até mesmo aos dois, por mercadorias distintas alienadas em cada Estado. Para tanto, a declaração de informações fiscais dos contribuintes deve trazer às Secretarias de Fazenda de cada Estado o que constituiu suas operações em determinado exercício. Isso feito, somente àquele município pertencente ao Estado onde ocorreu o fato gerador – ato mercantil de alienação da energia elétrica, comprovado através de documentação fiscal competente, é que terá direito a apropriar-se do valor adicionado fiscal daquela operação.

Não se quer dizer, com isso, que seja impossível que a mesma usina hidrelétrica não possa praticar atos mercantis em ambos os Estados, no caso concreto em comento, nos Estados de Minas Gerais e em São Paulo. Poderá sim, e nesta hipótese as declarações fiscais serão diversas, como também serão diversas as declarações a prestar para as Secretarias de Fazenda, que deverão levá-las em consideração para cálculo do valor adicionado de cada Município, em razão do próprio valor da operação mercantil efetivamente realizada.

Outrossim, há hipótese em que, mesmo situando-se a usina hidrelétrica em estabelecimento industrial – usina hidrelétrica – em determinado Estado, a produção da energia elétrica neste Estado e sua remessa a outro Estado não constituirá valor adicionado fiscal para o município onde ocorreu sua produção, mas sim no local do estabelecimento industrial ou distribuidor, no Estado onde ocorrer a efetiva circulação da mercadoria.

Tal fato ocorre em razão de dois princípios: *primeiro*, o critério da territorialidade, eleito pela norma constitucional como o elemento espacial da norma de incidência do ICMS sobre a energia elétrica, qual seja, onde ocorre efetivamente a transferência do estabelecimento produtor ou distribuidor ao consumidor; e, *segundo*, em razão da disposição imunizadora que torna não tributável pelo ICMS a saída da energia elétrica do estabelecimento industrial para o estabelecimento comercial, do mesmo ou de outro comerciante, situado em outro Estado federado. Estas regras estão previstas no artigo 155 da Constituição Federal.

Não é por outro motivo que decidiu o c. Superior Tribunal de Justiça que a remessa de energia elétrica do estabelecimento produtor, para estabelecimento comercial do mesmo titular, situado em Estado diferente, não gera ICMS, *ex vi* do contido no artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, *b*, da Constituição Federal, bem como não gerará direito adicionado ao município onde fora gerada a energia, mas que não houve ato mercantil por força da aplicação da regra do artigo 158, IV e parágrafo único combinado com o artigo 161 da Constituição Federal.

A respeito, cite-se a ementa do acórdão proferido no RMS 19.010/GO, da 1ª Turma do STJ, da lavra do Ministro Luiz Fux (DJ de 23/11/06):

*RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS. PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. CÁLCULO DO VALOR ADICIONADO. REMESSA DA ENERGIA DA USINA HIDRELÉTRICA PARA O DISTRIBUIDOR DE ENERGIA, AMBOS ESTABELECEMENTOS DE PROPRIEDADE DA CEMIG. CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DA MERCADORIA. INOCORRÊNCIA. MERO DESLOCAMENTO FÍSICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS.*

*1. Valor adicionado do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios.*

*2. Mandamus no qual se pretende o reconhecimento do direito líquido e certo do Município de São Simão ao crédito do valor adicionado do produto da arrecadação do ICMS pelo Estado de Goiás sobre as saídas de energia elétrica gerada pela Usina Hidrelétrica localizada no aludido Município, de propriedade da CEMIG, para o estabelecimento da citada companhia energética (distribuidora) situada em Minas Gerais, nos termos do artigo 155, parágrafo único, I, da Constituição Federal de 1998, em combinação com seu artigo 161, I, bem assim com o artigo 3º, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 6790.*

*3. O Sistema Tributário Nacional delineado na Constituição Federal de 1988, ao tratar da Repartição das Receitas Tributárias, preceitua,*

em seu artigo 158, que pertence ao Município "vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação", conferindo-lhes crédito de três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas mencionadas operações realizadas em seus territórios.

4. A Lei Complementar 6390 estabelece o critério para definição do valor adicionado, determinando que o mesmo corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil, sendo computadas: "I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais; e II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal" (artigo 3º, § 2º).

5. **In casu, contudo, não se vislumbra a ocorrência de fato imponível da tributação pelo ICMS, sobre o qual recaia a imunidade dantes mencionada. Isto porque, a jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que "não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (Súmula 166).**

6. **É cediço na Corte que a configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria (AgRg no REsp 601140/MG, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 10.04.2006; AgRg no Ag 642229/MG, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 26.09.2005; e REsp 659569/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 09.05.2005).**

7. **Deveras, a energia elétrica gerada pela Usina Hidrelétrica situada em São Simão - GO, de propriedade da CEMIG, foi remetida para o estabelecimento da citada companhia energética (sede), localizado em Minas Gerais, no qual restou comercializada. A remessa da energia elétrica se deu no âmbito de uma mesma empresa, inexistindo a transferência de titularidade do bem, vale dizer, a venda da mercadoria.**

8. **A mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato imponível demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.**

9. **Destarte, não se trata de operação imune, mas, sim, de hipótese fática que refoge da regra-matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica: "... tal tributação, em face das peculiaridades que cercam o fornecimento de energia elétrica, só é juridicamente possível no momento em que a energia elétrica, por força de relação contratual, sai do estabelecimento do fornecedor, sendo consumida" (Roque Antônio Carraza, in ICMS, 10ª Ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2005, pág. 215).**

10. **Precedente do STJ que versou sobre questão idêntica: RMS 9704/GO, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ de 11.09.2000.**

11. **Recurso ordinário desprovido.**

Neste mesmo sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal em decisão da Ministra Carmem Lúcia, no recurso extraordinário 466.526/GO (DJ de 05/03/07).

*Verbis:*

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. VALOR ADICIONADO. LOCALIZAÇÃO DA USINA HIDRELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE. OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA EM OUTRO ESTADO. NÃO-OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. PREQUESTIONAMENTO. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Município de São Simão-GO, com fundamento no art. 102, inc. II, alínea a, da Constituição da República, contra acórdão proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que não reconheceu o pretensão direito do ora Recorrente de incluir, no valor adicionado para cálculo de ICMS, a parcela relativa à geração e saída da energia elétrica da Usina Hidrelétrica de São Simão. O caso 2. Em 16.5.1995, o ora Recorrente impetrou mandado de segurança, no Tribunal de Justiça de Goiás, contra ato do Secretário de Fazenda daquele Estado, que desconsiderou o valor adicionado relativo à geração e saída de energia elétrica da usina hidrelétrica localizada no Município de São Simão-GO, geradora de energia para a CEMIG – Centrais Elétricas de Minas Gerais S/A, entidade distribuidora da energia e situada em Minas Gerais, suprimindo a quota de participação do impetrante no ICMS proveniente da exportação de energia elétrica para outros Estados. 3. A Segunda Turma da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás, em sessões realizadas em 26.6.1997 e 5.8.1997, denegou, por maioria, a ordem pleiteada, nos termos seguintes: “MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. VALOR ADICIONADO. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO DE SITUAÇÃO DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADAS EM OUTRO ESTADO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO DO IMPETRANTE AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO DO ICMS. APROVEITAMENTO DE RECURSOS. HÍDRICOS. COMPENSAÇÃO. COTA DE PARTICIPAÇÃO DE OUTROS MUNICÍPIOS. MANDADO DE SEGURANÇA PREJUDICADO. I - Ainda que não haja incidência do ICMS nas operações que destinem energia elétrica a outros Estados (art. 155, X, C.F.), é preciso, para efeito de cálculo do valor adicionado do mesmo tributo, que, no Município beneficiário, realizem-se as operações mercantis, a desencadear a circulação (juridicamente entendida como transferência de titularidade) da mercadoria, ocorrendo, assim, a hipótese de incidência do imposto. II – Simples remessa da energia elétrica, do estabelecimento gerador (usina), situado em Município goiano, para o distribuidor, localizado em Minas Gerais, ambos de propriedade da mesma companhia energética (mineira), configura, tão-somente, movimentação ou deslocamento físico da mercadoria, sem transferência de sua titularidade, a ocorrer em relações jurídicas, entre sujeitos econômicos, não constituindo, mera saída física da mercadoria, fato imponível ou operação tributável pelo ICMS, com aptidão para gerar o direito à participação, do Município em cujo território se instalou a usina, no valor adicionado desse tributo. III – Pelo aproveitamento de seus recursos hídricos, na formação do reservatório, os municípios goianos já vêm recebendo a devida compensação financeira, na forma da legislação pertinente. Segurança denegada. Prejudicados os Mandados de Segurança

aforados por outros Municípios, questionando sua cota de participação.” (fls. 1.236-1.237) 4. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em sessão realizada em 20.6.2000, negou provimento, por unanimidade, ao recurso ordinário em mandado de segurança interposto pelo ora Recorrente, mantendo o acórdão do Tribunal de Justiça de Goiás, em decisão cuja ementa é a seguinte: “RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. IVA/FPM. INEXISTÊNCIA DO DIREITO. 1. A teor do art. 3º, III, da LC 87/96, o imposto não incide “nas operações interestaduais relativas à energia elétrica (...), quando destinadas à industrialização ou à comercialização”. Sendo assim, é indevido o ICMS na transferência da energia gerada em São Simão/GO para a CEMIG, integrante da mesma empresa no Estado de Minas Gerais, onde é comercializada, não havendo como pretender-se o valor Adicionado do Fundo de Participação dos Municípios. 2. Recurso ordinário conhecido, mas, improvido.” (fl. 1.431) 5. Há de se acentuar que o Superior Tribunal de Justiça não considerou como hipótese de incidência do ICMS o mero deslocamento de energia elétrica gerada na usina localizada no Município de São Simão (pertencente à empresa mineira CEMIG) para o Estado de Minas Gerais, onde se localiza a sede da concessionária, ao argumento de que não ocorre circulação de mercadoria em sentido técnico-jurídico, inexistindo a realização de qualquer operação comercial no Estado de Goiás que produzisse o fato gerador do ICMS. Entendeu também que as disposições do art. 3º da Lei Complementar n. 87/96 e da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça prevalecem sobre o argumento do Recorrente segundo o qual, mesmo não ocorrendo o fato gerador ou verificada a não incidência do ICMS sobre as operações enfocadas, os resultados econômicos da geração de energia elétrica pela usina deveriam integrar o cálculo do valor adicionado, pois a apuração deste se daria pela simples operação aritmética entre a soma das saídas e a dedução das entradas de mercadorias no município. 6. Opostos embargos de declaração pelo Recorrente, foram eles rejeitados pelo Superior Tribunal de Justiça nos termos seguintes: “Processual Civil. Embargos de Declaração. Contradição. Inexistência. Efeito Modificativo. Impossibilidade. 1. A contradição capaz de ensejar interposição de embargos declaratórios é aquela existente internamente na decisão embargada; nunca, porém, o eventual descompasso – aliás, inexistente no presente – com dispositivos de leis. 2. Somente em casos excepcionais é possível emprestar-se efeito modificativo aos embargos de declaração. 3. Embargos rejeitados.” (fl. 1.471) 7. No presente recurso extraordinário, interposto em 11.11.2002, o Recorrente sustenta afronta aos arts. 1º; 18; 29; 30; 34, inc. VII, alínea “c”; 155, inc. X, alínea “b”; 158, inc. IV e parágrafo único, incs. I e II; e 161, inc. I, todos da Constituição da República. Alega ele, basicamente, não contestar a circunstância de que, em razão da não incidência do ICMS prevista no art. 155, inc. II, § 2º, inc. X, alínea “b” c/c o art. 3º, inc. III, da Lei Complementar n. 87/96, “as operações interestaduais relativas a energia elétrica, quando destinadas à industrialização ou à comercialização, são imunes ao pagamento de ICMS” (fl. 1481). Porém “discorda veementemente do desentendimento do pleito que não é cobrança de imposto, mas tão-somente o valor adicionado da geração de energia pela USINA HIDRELÉTRICA DE SÃO SIMÃO, valor este declarado pela própria empresa, quando da geração e exportação da energia” (fls. 1.481/1.482). Pretende, dessa forma, “ver assegurado seu direito constitucional de ver computado para o cálculo de seu valor adicionado, do valor econômico dessa energia

elétrica gerada em seu território e exportada para Minas Gerais, uma vez que se constitui mercadoria que sai do Município diariamente” (fl. 1.482). Assevera ainda que, nos termos da Lei Complementar n. 87/96 e da Lei Estadual n. 11.651/91 (Código Tributário de Goiás), o fato gerador ocorre desde o fornecimento da energia elétrica produzida pela usina, mas o cálculo do imposto só se dá quando do consumo e pertence ao Estado onde esse ocorrer, não importando se a energia foi gerada em outro Estado. 8. Em 11 de abril de 2003, o Superior Tribunal de Justiça, em juízo prévio de admissibilidade, não admitiu o recurso extraordinário, por entender que: “A conclusão do v. acórdão decorreu, tão-somente, da aplicação e interpretação de norma infraconstitucional, notadamente LC nº 63/90 e LC nº 87/96, art. 12, com o registro de que ‘se a energia gerada em São Simão é transferida para a Cemig, a fim de ser ali comercializada, não incidindo, por isso, o ICMS, não há como estabelecer-se o IVA-FPM (Índice do Valor Adicionado do Fundo de Participação dos Municípios)’ (1414). Diante de tal contexto, possível configuração de ofensa à Constituição ocorreria por via reflexa, indireta. Mas, é iterativa a jurisprudência do Supremo Tribunal ‘no sentido de não admitir, em R.E., alegação de ofensa indireta à Constituição Federal, por má interpretação ou aplicação e mesmo inobservância de normas infraconstitucionais’ (AGRAG 233.576 - rel. Min. Sydney Sanches). Além disso, a despeito do aclaratórios, não foi atendido o requisito do prequestionamento, visto que o Aresto recorrido não apreciou as questões constitucionais deduzidas. Tem aplicação, pois, o óbice assentado no enunciado sumular 282/STF.” (fls. 1.539-1.540) 9. Contra essa decisão foi interposto agravo de instrumento (fl. 354, em apenso), o qual veio a este Supremo Tribunal com os autos do extraordinário. 10. A Procuradoria-Geral da República opinou pelo “conhecimento parcial do recurso, e, nesta extensão, pelo não provimento.” (fl. 1.567) Examinada a matéria submetida à apreciação, Decido. 11. O Recorrente não tem razão de direito. 12. No que concerne às questões referentes aos arts. 1º; 18; 29; 30; 34, inc. VII, alínea “c”; e 161, da Constituição da República, é de se reconhecer não terem sido elas objeto de exame e decisão do acórdão proferido pelo Tribunal a quo, tampouco foram objeto dos embargos de declaração opostos, o que impõe a incidência das Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. Não conheço, portanto, do Recurso quanto a estes fundamentos apresentados. 13. Foram prequestionados, entretanto, os arts. 155, inc. II, § 2º, inc. X, alínea “b”; e 158, inc. IV, parágrafo único, incs. I e II, da Constituição da República, tidos por afrontados pelo acórdão recorrido. 14. No que se refere ao artigo 155, inc. II, § 2º, inc. X, alínea “b”, da Constituição, o próprio Recorrente reconhece que “as operações interestaduais relativas a energia elétrica, quando destinadas à industrialização ou à comercialização, são imunes do pagamento de ICMS” (fl. 1.481), conforme dispõe a legislação vigente, não havendo que se falar, pois, em ofensa ao dispositivo constitucional pelo acórdão recorrido. 15. Quanto à alegação de desobediência ao art. 158, inc. IV, parágrafo único, incs. I e II, da Constituição, faz-se mister, primeiramente, verificar onde a circulação econômica da mercadoria (energia elétrica) ocorre, pois é neste local que se promove a adição de valor que servirá de referência para apuração da parcela a ser conferida aos municípios. 16. No caso dos autos, o Superior Tribunal de Justiça, confirmando o julgamento do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, reafirmou que o fato gerador do ICMS relativo à circulação da energia elétrica não ocorre no Estado de Goiás, pois a energia gerada pela usina hidrelétrica, localizada no Município de São Simão, não circula no Estado de Goiás, por ser a usina de propriedade da CEMIG — Centrais

*Elétricas de Minas Gerais S/A, ocorrendo todas as operações comerciais no Estado mineiro. 17. Por outro lado, entendeu-se nas instâncias originárias que, no presente caso, há simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, o que não constitui fato imponible do ICMS. A simples saída física de um bem de um Estado não configura o fato gerador do tributo e, conseqüentemente, também não se consubstancia direito ao valor adicionado. Nesse sentido, os precedentes seguintes: RE 93523, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 24.9.1982; RE 113.101, Rel. Néri da Silveira, DJ 16.2.1990; AI 131941-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 19.4.1991. 18. Pelo exposto, nego seguimento ao presente recurso (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e do art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 5 de fevereiro de 2007. Ministra CARMEN LÚCIA Relatora*

Conclui-se, portanto, que, em se tratando de mercadoria energia elétrica a aplicação das regras do ICMS e do valor adicionado fiscal merecem temperamentos.

As suas peculiaridades e singularidades foram demonstradas acima, o que espera ter contribuído para melhor elucidar a matéria para aqueles que se vêm às voltas com problemas desta natureza.

Como importante fator de geração de receitas para os municípios envolvidos na relação de produção e comercialização da mercadoria energia elétrica, muito há que se fazer, seja a nível administrativo, seja na esfera judicial, tendente a aplicar, com a devida integralidade, a repartição da receita tributária estadual no ICMS, percebendo o que lhe foi atribuído pela Constituição Federal como de direito, com o fim de atingir seus objetivos e gerar desenvolvimento a seus cidadãos.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como se pode verificar, a repartição das competências tributárias impositivas a todas as pessoas políticas foi objeto de outorga pela própria Constituição Federal. De igual forma, a Constituição Federal, visando harmonizar os interesses dos diversos entes federados, atribui-lhe competências tributárias exclusivas, sem concorrência de qualquer outro, caracterizando a autonomia

administrativa. Entretanto, concedeu, também, aos entes federados o direito de partilhar receitas uns dos outros, em face do princípio da solidariedade.

O ICMS é um imposto sobre operações mercantis, de competência estadual e tem por fato gerador a colocação em circulação de mercadoria. O ICMS incide sobre a energia elétrica que, por ficção jurídica, adquiriu o status de mercadoria. O fato gerador do ICMS sobre a energia é complexo, abrangendo desde a geração, a transmissão e o consumo. O ICMS sobre a energia só deve incidir sobre o que efetivamente é consumido, jamais sobre a circulação meramente jurídica.

Do ICMS arrecadado pelos Estados membros participam os municípios, na proporção do que fora efetivamente arrecadado em seus territórios. É o critério da territorialidade que dirige, *ex vi* do artigo 158, V e parágrafo único, e 161, da Constituição Federal, a repartição da receita de ICMS, na proporção 3/4, sendo o outro 1/4, reservado à disposição da lei estadual.

As operações interestaduais sobre energia elétrica são imunes ao tributo. O crédito deve ser feito ao Estado em que efetivamente é realizada a operação ao consumidor final, verdadeiro contribuinte do imposto. A distribuidora é mero substituto tributário.

O valor adicionado fiscal decorrente das operações com energia elétrica deve ser partilhado de forma igualitária entre os municípios sede, quando se tratar de usinas hidrelétricas situadas no mesmo Estado Federado. Quando se tratar de usinas situadas em limites interestaduais, o ICMS pertencerá ao Estado em que há a entrega ao consumidor final. Este Estado, e de conseqüência ao município sede da usina, situado naquele território, é que deve ser atribuído o valor adicionado, não cabendo ao município do Estado vizinho nenhum valor, eis que a atribuição de valor adicionado está sujeita à efetiva arrecadação do ICMS.

O estudo desta matéria é por demais relevante tendo em vista a importância para os contribuintes, Estados, Municípios, na proporção de seus interesses, seja de desoneração de carga tributária sobre a energia consumida; seja

em razão do ICMS a arrecadar; seja em razão do valor adicionado fiscal que poderá agregar.

Enfim, o estudo do Direito Tributário, com visão no Direito Constitucional, além de trazer segurança jurídica aos cidadãos, contribuintes em potencial, traz também definições de Direito Financeiro, auxiliando os entes públicos a organizar seus orçamentos com o objetivo de atingir seus mais legítimos interesses e a satisfação do bem comum.

## **BIBLIOGRAFIA**

ÁLVARES, Walter. *Instituições de direito da eletricidade*. Belo Horizonte: Bernardo Álvares, 1962.

ASSUMPÇÃO, Letícia Franco Maculan. A nova proposta de reforma tributária e o pacto federativo. *Revista de Estudos Tributários*, v. 11. São Paulo: IOB, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução Ciência das Finanças*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense.

BARATO, Gedalva. *Regime tributário no ICMS nas transações interestaduais: harmonização tributária ou autonomia estadual?* Curitiba: Revista Paranaense de desenvolvimento, n. 113, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS – COMPENSAÇÃO CONSTITUCIONAL – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE*. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1980.

\_\_\_\_\_. Lançamento Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTALLO, Eduardo Domingos. “O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição”, em Heleno Taveira Tôres (coordenador), *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAETANO, Marcelo. *Direito Constitucional Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CAMPOS, Clever M., **Introdução ao Direito de Energia Elétrica**. São Paulo: Ícone Editora, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 1989.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS – Valor Adicionado Fiscal – Repartição de Receitas entre Municípios em face da Atividade Mineração**. Cadernos de Direito Tributário 100. São Paulo: Malheiros, 2008.

CORREA, Walter Barbosa. **Aspectos Jurídicos da Repartição das Receitas Tributárias**, in I congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Zonari, Anna Paola. “**ICMS. Materialidade e Princípios Constitucionais**”, in Curso de Direito Tributário, Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 5. ed. Belém: CEJUP, 1997.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada**. Revista Dialética de Direito Tributário, 155, agosto – 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Aspectos do ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica**. São Paulo: Revista de Estudos Tributários 62, 2008.

\_\_\_\_\_. “**A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62. São Palo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Quatro Temas de Direito Tributário**. Fortaleza: Imprece, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. **ICMS – TEORIA E PRÁTICA**. 8ª. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Repartição das Receitas Tributárias, A Constituição Brasileira 1988 Interpretações**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. **Tributação Sobre Operações Interestaduais com Petróleo e seus Derivados: Hipóteses de Incidência**. Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: ed. Quartier Latin do Brasil, 2008.

STF, RE 466.526/GO, relatora Ministra Carmem Lúcia, (DJ de 05/03/07) – [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)

STJ, 1ª Turma do STJ, Resp 38.344, da lavra do e. Ministro Milton Luiz Pereira (DJ de 31/10/94) – [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)

STJ, RMS 19.010/GO, da 1ª Turma do STJ, relator Ministro Luiz Fux (DJ de 23/11/06) [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)

STJ, RMS 23.169/MG, pela 1ª Turma, relator Ministro José Delgado (DJ de 29/06/07) – [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)

TORRES, Ricardo Lobo. **ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência**. Revista de Estudos Tributários nº 62. São Paulo: IOB, 2008.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 1976.