

FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E PESSOAS IMUNES.

Eduardo Bottallo

Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo
Professor do Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo Juiz (Classe Jurista) do Tribunal Regional Eleitoral de São Paulo.

Resumo: A não-incidência do ICMS sobre a energia elétrica consumida pelos Municípios para prestação do serviço essencial de iluminação pública.

Palavras-Chave: Iluminação Pública, ICMS, Imunidade, Município.

1 A COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

O objetivo do presente artigo é demonstrar que os Municípios não estão sujeitos ao pagamento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) sobre o valor da energia elétrica consumida na prestação do serviço público essencial de iluminação de vias e logradouros públicos.

2 PECULIARIDADES DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

O ICMS pode incidir sobre operações relativas a energia elétrica (art. 155, § 2º, b, c.c. o art. 155, § 3º, ambos da CF). Tais operações revestem-se de algumas especificidades, que não podem ser ignoradas, máxime para a determinação do *contribuinte de direito*, apto a questionar em Juízo a sobredita incidência.

É que o consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção e distribuição. De fato, só se pode *consumir* energia elétrica anteriormente *produzida e distribuída*.

A empresa distribuidora de energia elétrica, no entanto, não pode ser equiparada a um comerciante atacadista, que revende a mercadoria de seu estoque ao varejista, ou mesmo, ao consumidor final.

De fato, a energia elétrica, não é um bem susceptível de ser *estocado* pela empresa distribuidora, para ulterior revenda, quando surjam possíveis interessados em adquiri-la. Tampouco pode ser *estocada* pelo consumidor final, para consumi-la

quando bem entender (ao contrário do que se dá, por exemplo, com a água potável).

Mesmo a “*entrega*” da energia elétrica, da fonte produtora à distribuidora, somente é possível em havendo o **consumo**, na ponta final da cadeia de transmissão, pois, como assinalado, o distribuidor não pode “*estocar*” a energia elétrica. Somente o **consumo** (ou perda inútil, que aqui não deve ser considerada, por irrelevante) é o ato do mundo real capaz de fazer *circular* a energia elétrica.

Portanto, a operação consiste na *circulação* de energia elétrica **somente ocorre** no instante em que o interessado, **consumindo-a**, vem a transformá-la noutra espécie de bem da vida (v.g., em iluminação pública).

Em suma, a *circulação jurídica*, ou seja, a *transferência de titularidade da energia elétrica*, **só pode dar-se por meio de uma operação mercantil de consumo**. Noutras palavras: sem consumo não há “*circulação possível*” de energia elétrica. Com a energia elétrica, a *circulação física* e a *jurídica* somente podem acontecer no mesmo e exato instante: **no momento de seu consumo**.

Vai daí que, se a única maneira de utilizar-se a energia elétrica é consumindo-a, apenas no instante em que tal se dá, ocorre sua *circulação jurídica*, vale dizer, a mudança de sua titularidade.

Afinado com estas idéias, o legislador constitucional, no § 9º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu que o pagamento do ICMS sobre operações que envolvam energia elétrica, deve ser realizado **num único momento**, compreendendo o valor do tributo que pode incidir em etapas anteriores: produção (ou importação), distribuição e consumo.¹

Mas, pagamento de qual ICMS?

Evidentemente, do único ICMS devido pelo conjunto de atos que estão reunidos, juridicamente, na operação final, que se tornou possível pela intermediação da empresa distribuidora: o ICMS incidente sobre o consumo da energia elétrica.

Logo, o tributo levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o **consumo** da energia elétrica. As fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia suficiente para ensejar *incidências* isoladas, mas *apenas uma*, tendo por sujeito passivo o consumidor final.

A empresa distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é e nem

¹ “Art. 34, § 9º - Até que a lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação”.

pode vir a ser **contribuinte de direito do imposto**, justamente porque, em rigor, não pratica nenhuma operação jurídica com energia elétrica, mas, simplesmente a viabiliza, nos termos acima expostos.

Esta exegese vem, mais uma vez, abonada pela própria norma do § 9º, do art. 34, do ADCT, quando afirma: *“calculado o imposto (ICMS) sobre o preço então praticado na operação final”*, qual seja, o *“preço”* pelo **consumo** da energia elétrica.

Não se desconhece que cada etapa deste *iter* acrescenta riquezas novas, isto é, aumenta o *custo* da energia elétrica fornecida ao consumidor final. Mas, isto só repercute na base de cálculo do ICMS que será, nos termos do dispositivo transitório sob análise, o *preço então praticado na operação final*.

Com isto, está-se enfatizando que tal tributação, em face das peculiaridades que cercam a *circulação de energia elétrica*, só é juridicamente possível no momento em que a energia elétrica é **consumida**.

3 A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO

A Lei Paulista nº 6.374/89, que cuida do ICMS, enumera, em seu artigo 2º, as várias hipóteses de incidência (*atos geradores “in abstracto”*) do imposto. Em seus diversos incisos e alíneas, inexistente qualquer referência expressa à energia elétrica.

Tem-se, pois, que a energia elétrica vem tratada, na legislação paulista tal como se dá na Constituição Federal como sendo uma simples **mercadoria**.

Logo, no Estado de São Paulo, a hipótese de incidência do ICMS relativo à energia elétrica está compreendida no inciso I, do mencionado artigo: *“Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto: I na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*.

Quanto aos aspectos relacionados com a circulação da energia elétrica, nada há a ser acrescentado àquilo que já foi exposto: a energia elétrica, dada sua especial natureza, somente *“sai”* do *“estabelecimento”* (geração/distribuição), por ato praticado pelo consumidor, independentemente da vontade, aquiescência, participação, quantificação ou qualquer outro ato praticado pelo *“proprietário”* do *“estabelecimento”* de distribuição.

Neste particular, cabe ao Poder Público por si ou por seu concessionário, apenas e tão-somente, cumprir a atribuição constitucional de prestar serviço público consistente em **gerar e organizar a rede distribuidora de energia elétrica**. Todavia, em rigor, não pode promover a *circulação* da energia, já que esta depende de ato exclusivo do consumidor.

Portanto, seja em face das disposições constitucionais, seja perante a legislação paulista, a hipótese de incidência do ICMS sobre a energia elétrica é, em última análise, **consumir energia elétrica**.

Posto isto, não é difícil vislumbrar quem é o *contribuinte de direito* do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, na iluminação pública municipal: o próprio Município e apenas ele.

Deveras, a distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de mera “responsável” pelo recolhimento do ICMS.

Melhor explicando, a concessionária recolhe *tributo a título alheio*, isto é, por conta do consumidor. **Este, na verdade, é o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o pólo passivo da obrigação tributária) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).**

A concessionária apenas “*adianta*” o ICMS devido agora sim pelo verdadeiro sujeito passivo tributário: o adquirente (consumidor) da energia elétrica. Ele é, em linguagem mais técnica, *responsável tributário*, na exata acepção do art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional.²

4 EPÍTOME

Pelo que foi, até aqui, exposto, temos que a concessionária paga o ICMS incidente sobre a energia elétrica a *título alheio*, isto é, por conta do consumidor.

De conseqüência, este é, não só *contribuinte de fato*, como, também, *contribuinte de direito do tributo*.

Torna-se a repetir que a concessionária “*adianta*” o ICMS devido pelo **verdadeiro sujeito passivo, que integra a relação jurídica tributária: o consumidor.**

Em suma:

a) a hipótese de incidência do ICMS sobre a energia elétrica é, em última análise, o seu consumo; e,

b) o sujeito passivo (*contribuinte de direito*) do ICMS sobre a energia elétrica é o consumidor final.

5 - O ALCANCE DA IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 150, VI, “a”, DA

² “Art. 121 (omissis). Parágrafo único o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: (.....) II responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Diante das conclusões assentadas, segue-se, por imperativo lógico, que quando o consumidor final é o Município, dele não poderá ser cobrado ICMS sobre o consumo de energia elétrica destinada à prestação do serviço essencial de iluminação pública, dada a imunidade de que é titular, nos termos do art. 150, VI "a", da CF.

Com efeito, e conforme nos esforçamos em demonstrar, a operação de fornecimento de energia elétrica é substancialmente diferente daquelas que, de modo convencional, sujeitam-se à incidência do ICMS: adquirir e consumir energia elétrica não é o mesmo que adquirir um automóvel ou um saco de arroz. Portanto, exatamente pelas peculiaridades próprias, anteriormente analisadas, é que sustentamos a necessidade do Município ser exonerado do pagamento do tributo quando adquire a energia elétrica para prestação do serviço público de iluminação de vias e logradouros.

Nem se diga que estaríamos atribuindo interpretação excessivamente "ampla" à norma constitucional que garante imunidade fiscal aos Municípios. Na verdade, tal fato, caso venha a ser tido como presente em nossas razões, longe de poder ser considerado um "defeito", é, na verdade, imperativo próprio do sistema constitucional brasileiro.

Como bem aponta Souto Maior Borges,

"Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário.

A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo".³

Como se vê, e invocando expressão forjada pelo saudoso Geraldo Ataliba, as normas imunizantes devem ser interpretadas com generosidade, posto expressarem a vontade do constituinte explicitamente manifestada de preservar da tributação pessoas e valores de particular significado político, social ou econômico, como

³ Isenções Tributárias, ed. Sugestões Literárias, S. Paulo, 1980, pp. 184-185. Grifamos.

ocorre no caso presente.

Adotando estas expressivas lições, o Egrégio Supremo Tribunal Federal guardião máximo de nossa Constituição, ao tratar de questão que se aplica como luva ao caso presente, posto referir-se, exatamente, ao alcance da imunidade do ICMS de que gozam as pessoas beneficiadas, mesmo quando colocar na situação de “contribuintes de fato”, assim proclamou; “*verbis*”:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F, art. 150, “c”.

*I Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infra-constitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônios, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”.*⁴

Note-se, em coroamento, que, no caso específico do ICMS incidente sobre energia elétrica consumida na iluminação de vias e logradouros públicos, a tese aqui defendida foi admitida pela própria Fazenda do Estado de São Paulo, conforme anotado no seguinte trecho de v. acórdão da Colenda 11ª Câmara Civil do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado:

*“Em que pese a alegação de que, além do fornecimento de energia elétrica a consumidores residenciais, industriais e comerciantes, os Municípios também consomem o produto para a consecução dos seus objetivos sociais, de toda ordem, desde a iluminação pública até a movimentação de máquinas e equipamentos..., não há como escapar às anotações da Fazenda do Estado..., no sentido de que a imunidade é prerrogativa dos Municípios e só a estes, titulares do direito, a lei confere legitimidade para pleitear a não-cobrança do ICMS”.*⁵

⁴ RE nº. 203755-9 ES, 2ª T, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17.09.96, DJU 08.11.96. Este julgamento faz referência a outros precedentes da Corte no mesmo sentido, entre os quais os RREE 87.913 - SP e 88.671 RJ.

⁵ Apelação Cível nº 2000.668-2/3 São Paulo.

Aí está: cabe ao Município (e, não, à distribuidora) pleitear a não-cobrança de ICMS. E nem poderia ser de outro modo, sob pena de, normas de cunho meramente processual, tolherem a postulação de um direito constitucional inafastável: o direito à imunidade tributária.

Não se pode olvidar que a imunidade tributária de que goza o Município é uma das mais relevantes manifestações do próprio *princípio federativo*, pelo que se impõe sejam contornadas eventuais restrições ao seu pleno reconhecimento, que lhe possam fazer normas ordinárias, sobretudo de caráter instrumental.

Restrições que, reitera-se, inexistem no caso ora estudado até porque, conforme visto, o Município, dadas as peculiaridades que cercam o serviço de iluminação pública que presta, é também *contribuinte de direito* do ICMS, tendo, pois, plena legitimidade ativa para buscar o reconhecimento dos direitos inerentes à imunidade constitucional de que desfruta.