

**EXMO. SR. JUIZ DE DIREITO DA 11ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA
DA COMARCA DA CAPITAL**

Processo nº 0354511-42.2015.8.19.0001
Proc. adm. [PGE] nº E-14/001.041228/15

O ESTADO DO RIO DE JANEIRO (PG-3), nos autos da apelação cível que lhe move **LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.**, vem apresentar as suas **contrarrrazões** à apelação de fls. 239/256, pelos motivos e para os fins a seguir expostos.

I - BREVE RESUMO

Pretende a autora, ora apelante, a anulação do Auto de Infração de ICMS nº 03.326.783-2, cujo objeto é a cobrança de ICMS sobre os valores recebidos pela apelante a título de subvenção pagos pela União Federal no período de outubro de 2006 a dezembro de 2013.

A subvenção é um complemento à tarifa paga pelo consumidor de energia elétrica enquadrado na subclasse residencial baixa renda, devendo integrar a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 5º, inciso II, alínea “a”, da Lei 2657/96.

A r. sentença julgou improcedente o pedido, tendo em vista que “o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a concessão de subvenção não implica automática isenção do montante na base de cálculo de ICMS e que, embora a relação da União com as concessionárias seja contratual, e não tributária, a autonomia do Estado para exercer a sua competência tributária deve ser resguardada.”

O apelante, em suas razões de apelação, alega que: a subvenção possui natureza indenizatória com intuito de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, não podendo ser base de cálculo do ICMS; a subvenção não é complementação de tarifa (preço), pois é paga pela União Federal em razão de uma relação jurídica de direito administrativo; o ICMS é um imposto sobre o consumo, de modo que caso incidisse sobre a subvenção, deveria ser repassado ao consumidor final; a subvenção é

paga pela União a partir de um fundo para o qual as empresas concessionárias contribuem, sendo que a incidência do ICMS caracterizaria *bis in idem*.

Demonstrar-se-á, na sequência, que a apelante não tem razão nos pontos acima mencionados.

II - DOS FUNDAMENTOS PARA O DESPROVIMENTO

DO RECURSO DE APELAÇÃO

II.1 – JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Conforme reconhece a sentença, o Superior Tribunal de Justiça já possui diversos precedentes favoráveis ao Estado nessa matéria, dos quais se destaca o seguinte:

REsp **1286705** / SP. Ministro HUMBERTO MARTINS.
15/12/2015.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA. INCLUSÃO DE SUBVENÇÃO ECONÔMICA. CONSUMIDORES DE BAIXA RENDA. LEI N. 10.604/02. CONTRARIEDADE AOS ARTS. 12, XII, E 13, VII E § 1º, DA LCP 87/96. NÃO DEMONSTRAÇÃO.

1. Recurso especial proveniente de mandado de segurança no qual se discute a inclusão do valor da subvenção econômica da Lei n. 10.604/2002 na base de cálculo do ICMS.
2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.
3. É legítima a inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica. O imposto estadual incide sobre o valor total da operação, segundo os arts. 12, XII, e 13, VII e § 1º, da Lei Complementar n. 87/96. A cobrança incide sobre o valor total, incluindo o da subvenção, porquanto este integra o preço final da

tarifa de energia elétrica.

4. Excluir a subvenção da base de cálculo é prerrogativa dos

Estados-membros, mediante convênio (Lei Complementar n. 24/75), o que não ocorre no caso em análise.

5. Há duas relações jurídicas distintas no caso: a) relação contratual entre a União e as concessionárias; e b) relação jurídico-tributária entre os estados e as concessionárias. A manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos com as concessionárias de energia elétrica não interfere na relação jurídico-tributária entre os estados e as concessionárias.

Recurso especial improvido.

O correto deslinde da controvérsia debatida neste processo cinge-se em definir se a receita recebida pelas concessionárias de energia elétrica advinda da “reserva global de reversão”, repassada pela União a título de pagamento que complementa a tarifa paga pelos consumidores de baixa renda, integra a base de cálculo do ICMS.

O montante advindo da “reserva global de reversão” nada mais é do que parte do pagamento da energia fornecida aos consumidores residenciais de baixa renda. Nesse caso, em virtude de política pública instituída pelo Governo Federal, o consumo de energia elétrica residencial de baixa é custeado por duas fontes: (i) a tarifa cobrada do próprio consumidor e a (ii) subvenção repassada pela União às concessionárias de energia elétrica.

Juntas essas duas fontes de receita quitam o fornecimento de energia elétrica ao consumidor residencial de baixa renda e correspondem ao *valor do produto distribuído ao consumidor final*, ou seja, *a base de cálculo para a incidência do ICMS*.

Por isso, a subvenção advinda da “reserva global de reversão” deve ser incluída na base de cálculo do ICMS, sob pena de configurar verdadeira isenção heterônoma, instituto vedado em nosso ordenamento.

II.2 – BASE DE CÁLCULO DO ICMS: VALOR DA OPERAÇÃO

A subvenção é parte inerente do valor da operação de circulação da energia. Essa é a assertiva que, afinal, põe abaixo a argumentação da inicial.

Nesse passo, é necessário desfazer o equívoco corrente de que a base de cálculo do ICMS é o preço da mercadoria ou do serviço. A noção de preço é um conceito de Direito Privado, que entretanto não foi acolhido no sistema de repartição de competências tributárias previsto na Constituição Federal. Nela, se confere aos Estados competência para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (CF, art. 155, II). Segundo consagrado pela doutrina, “a base de cálculo, quando exista, é a medida da grandeza do fato gerador” (Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 14ª ed., pág. 265).

No caso do ICMS, essa grandeza é o **valor da operação**, que vai além do preço pelo qual são negociados a mercadoria e o serviço. O legislador constituinte deixou isso claro ao estabelecer, por exemplo, que o ICMS incidirá também sobre o valor TOTAL da operação (ou seja, incluindo além do preço da mercadoria o do serviço), quando mercadorias forem fornecidas com serviços (CF, art. 155, §2º, IX, b).

O legislador complementar, por sua vez, atendendo à autorização do art. 155, §2º, XII, *i*, definiu que a base de cálculo do ICMS é o **valor da operação** (LC 87/96, art. 13, I), cuidando ainda de explicitar em cada caso o que deve ser tido por tal valor quando ausente o elemento *preço* na operação (ex: art. 13, IV, b) e quais valores, para além desse *preço*, se presente, devem ser considerados parte do valor da operação (vide art. 13, §1º: o valor do próprio ICMS, seguros, juros, frete e qualquer outra importância debitada ao comprador).

Consultem-se os escólios de Hugo de Brito Machado (“Aspectos Fundamentais do ICMS”, Dialética, 1ª edição., págs. 69 e 70) e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (“ICMS – Base de Cálculo e Alíquota”, *in* Curso de Direito Tributário, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, pág. 762), respectivamente:

“Como regra geral, a base de cálculo do ICMS nas saídas é o valor da operação da qual decorrem. Assim é que se há de tomar como base de cálculo do imposto esse valor:

a) nas saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, seja por venda, hipótese mais frequente, seja por transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, observadas regras especiais de ajuste quando se tratar de operações interestaduais, como adiante será explicado;

b) nas transmissões de propriedade, de mercadorias depositadas em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

c) nas transmissões de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento transmitente;

d) no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, com prestação de serviços não sujeitos ao imposto municipal, porque não previstos na lista respectiva.

Na última das hipóteses acima enumeradas, o valor da operação inclui tanto o preço da mercadoria como o do serviço. É o valor total da operação. Não importa que sejam cobrados, um e outro, separadamente.” (original sem grifos)

“Como visto no tópico dedicado ao exame da materialidade do imposto, a definição do seu objeto, tal como contida no art. 155 da CF, engloba uma multiplicidade de situações passíveis de ser erigidas em fatos geradores do ICMS. Os arts. 8º e 13 da Lei Complementar n. 87/96 apontam qual deve ser, em cada uma dessas situações, a base de cálculo do imposto, identificada, na maioria dos casos, com o valor da operação ou com o preço do serviço.”(original sem grifos)

O valor da operação situa-se além do mero preço acordado entre as partes para dada operação. A lei indica critérios para sua apuração, haja ou não na operação tributada preço.

José Eduardo Soares de Melo (“ICMS – Teoria e Prática”, Dialética, 11ª edição, pág. 226) elucida o ponto:

“No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na ‘operação mercantil’, e na ‘prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação’, ou seja, o

valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente.

Relativamente às operações com ‘mercadorias’, aplicam-se as regras da LC 87/96 estabelecendo o valor da operação (art. 13, I), na saída de mercadoria do estabelecimento (...). (original sem grifos)

A compreensão dessa realidade jurídica é essencial para identificar a legitimidade da exigência contra a qual se põe a Apelante. A “tarifa social” não expressa “o valor das mercadorias”, o valor da energia fornecida a consumidores de baixa renda. O consumo da energia nesse extrato social é “subsidiado” pelo Governo Federal. O subsídio, entretanto, em vez de ser entregue ao consumidor (assim como era no antigo programa do governo federal conhecido como “Vale Gás”), para que possa ele mesmo pagar a conta da energia, é destinado diretamente à distribuidora, sempre de modo proporcional à quantidade de energia vendida com “tarifa social”.

Como confessado pela própria Apelante em sua petição inicial, para realizar o fornecimento de energia elétrica ela tem um custo significativo, que não é compensado apenas pelo recebimento das tarifas dos consumidores de baixa renda. O valor da operação de fornecimento de energia elétrica é superior ao das tarifas recebidas desses consumidores. Somente quando se soma ao valor das tarifas percebidas a quantia recebida a título de subvenção é que se remunera adequadamente o valor da operação de fornecimento de energia elétrica!

Não há, portanto, como se negar que, no caso específico, o valor da operação não está restrito – como em outras hipóteses – ao preço cobrado do consumidor. O exame de outras condições do negócio realizado pela Apelante se fazem necessárias para a definição do valor da operação efetivamente realizada, e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS efetivamente devido, nos precisos termos do § 6º, do art. 24 da Lei n. 2.657/96.

Em reconhecimento da sua perspicácia, o Estado faz suas as precisas palavras do Juízo, por ocasião do indeferimento da liminar, posteriormente confirmado pela sentença recorrida, que melhor expressam o que se vem sustentando:

“Na hipótese aventada o que se tem é o recebimento de valores, pelas concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica, em virtude da operação relativa ao fornecimento de energia elétrica aos consumidores de baixa

renda. Tais valores compõem-se de duas parcelas, ambas relativas ao consumidor: uma desembolsada diretamente pelo consumidor e outra referente a ele, porque é destinatário da subvenção, embora operacionalmente, por razões óbvias, seja repassada diretamente às concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica. Na subvenção, diversamente, o que ocorre é a mera alteração da responsabilidade pelo pagamento do valor da operação: em vez de o preço ser pago integralmente pelo consumidor, parte dele é paga pelo governo.

Na subvenção, entendo que não se existe propriamente um desconto. Interrompido o repasse de subvenção, certamente recairia sobre o consumidor o ônus de pagar integralmente sua fatura de energia elétrica. Assim, entende-se que a subvenção é um mecanismo de repasse de pagamentos, em que a União se sobrepõe ao consumidor final beneficiário, a fim de quitar integralmente o valor da transmissão de energia pela concessionária, não sendo possível confundi-la com desconto.

O caso também envolve a questão da base de cálculo do ICMS, que é o valor da operação, e este deve ser entendido como o valor integral da operação, nele incluídas todas as rubricas recebidas pelo vendedor, seja a que título for. Entender diversamente implicaria uma distorção completa da lógica do imposto, com a criação de injustificáveis brechas à sonegação fiscal.

No fornecimento de energia elétrica, que no Brasil é considerada mercadoria, a base de cálculo será o valor da operação. Valor da operação no fornecimento de energia para consumidor enquadrado na subclasse 'baixa renda' permanece inalterado, apenas parte deste valor, ou seja, aquele correspondente à redução tarifária concedido ao consumidor, que será pago através do subsídio econômico repassado." (fl. 275)

Mais adiante, o apelante incorre numa contradição lógica. Se a subvenção foi deferida para compensar as perdas da concessionária em razão da política tarifária, então é verdadeiro **desconto condicionado**. Vale dizer, o pagamento da subvenção estava condicionada à política tarifária do governo federal.

Como todo desconto condicionado, esse valor compõe a base de cálculo do ICMS (art. 13, §1º, II, a, LC 87), conforme acentua a sentença recorrida.

II.3 – PACTO FEDERATIVO:

AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO (ESTADUAL) FACE À REGULAÇÃO (FEDERAL)

A argumentação do apelante não faz nenhum sentido para o direito tributário, e ofende o pacto federativo. **A norma regulatória federal não tem o condão de modificar a hipótese de incidência tributária estadual.**

Repise-se, o direito regulatório não modifica o direito tributário. O direito tributário é autônomo em relação a outros ramos do direito, que não podem modificar os efeitos tributários dos atos praticados (parte final do art. 109 do CTN). Ademais, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, bem como da natureza do seu objeto e dos seus efeitos (**art. 118, I, do CTN**).

Caso contrário, haveria grave risco à Fazenda, pois caberia à agência reguladora (teoria da captura das agências), ou ao próprio concessionário, definir o quanto pagaria de imposto, compondo sua remuneração de tal maneira que escapasse à incidência do ICMS. Essa preocupação não passou despercebida pelo STF, ao julgar caso análogo:

INFORMATIVO Nº 843

RE - 912888

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário. Com base nessa orientação, o Plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário em que discutida a incidência de ICMS sobre o valor pago a título de assinatura mensal básica pelo serviço de telefonia. Preliminarmente, o Tribunal, por maioria, conheceu do recurso, e rejeitou a alegação de que a matéria estaria preclusa em razão do julgamento do recurso especial. Entendeu que o recorrente interpôs devidamente os recursos especial e extraordinário de forma simultânea contra o acórdão do Tribunal de Justiça, mas ressaltou que o julgamento do recurso especial não teria vinculado o Supremo Tribunal Federal quanto à matéria constitucional. Vencido, no ponto, o

ministro Marco Aurélio, que, ao reafirmar jurisprudência da Corte, considerava prejudicado o recurso extraordinário, por não ter sido interposto agravo contra a decisão de inadmissibilidade do recurso especial. Quanto ao mérito, o Colegiado concluiu que a tarifa de assinatura básica mensal não é serviço, mas a contraprestação pelo serviço de comunicação propriamente dito, prestado pelas concessionárias de telefonia e consistente no fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro, o que atrai a incidência do ICMS. Asseverou que a ausência de franquia de minutos vinculada ao preço cobrado e, assim, de efetiva comunicação entre o usuário e terceiro são irrelevantes e não descaracterizam o serviço remunerado pelo valor da assinatura básica mensal como serviço de comunicação. Acrescentou que o que a Constituição Federal autoriza os Estados e o Distrito Federal a tributar não é exatamente o transporte transmunicipal, a comunicação ou quaisquer outros serviços, mas as **prestações onerosas desses serviços**. Aduziu, por fim, que **entendimento contrário atribuiria ao plano de serviço, elaborado pela Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) ou pelas próprias prestadoras, a possibilidade de definir a base de cálculo do ICMS-comunicação, o que afastaria a incidência tributária de certas quantias pelo fato de serem cobradas dos usuários a título de tarifa de assinatura básica mensal**. Dessa forma, **o próprio contribuinte, por ato individual de vontade, poderia definir como bem entendesse a base de cálculo do tributo devido, o que seria inadmissível**. Vencidos os ministros Luiz Fux e Ricardo Lewandowski, que negavam provimento ao recurso, por considerarem que a assinatura básica não seria serviço de comunicação, não devendo incidir, portanto, o ICMS. RE 912888/SP, rel. min. Teori Zavascki, 13.10.2016.

Em suma: **a subvenção do governo federal decorreu de uma decisão regulatória que em nada interfere no fato gerador do tributo.**

A remuneração dos custos da concessionária pela União não pode frustrar o imposto estadual, cuja **capacidade contributiva reside na riqueza do serviço prestado**: o fornecimento de energia elétrica. Pouco importa quem paga a conta. A política tarifária da União não pode frustrar a arrecadação estadual, sob pena de se fazer **cortesia com o chapéu alheio...**

Essa injustiça não passou despercebida pelo STF, que julgou inconstitucional qualquer benefício fiscal que afete a receita de outro Ente da Federação, nos termos da **Súmula Vinculante nº 30 do STF**: "É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios".

Os efeitos práticos de se excluir o valor da subvenção federal da base de cálculo do ICMS seria o mesmo de uma **isenção heterônoma**, que é vedada pela Constituição. A União isentaria as concessionárias do ICMS estadual, ofendendo o art. 151, III, da Constituição:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A União, ao estabelecer as políticas públicas imbricadas ao setor elétrico, não pode pretender fazê-lo impondo restrições à competência tributária do Estado Federado.

Deixando de lado a discussão sobre a justiça das normas regulatórias que estabeleceram uma subvenção federal, para subsidiar o preço da energia elétrica no Brasil, o que compete à discricionariedade do Congresso Nacional, fato é que essa decisão política não pode modificar a base de cálculo do imposto estadual, muito menos frustrar a arrecadação de ICMS do Estado.

Portanto, é improcedente a ação, já que não conseguiu demonstrar qualquer vício no Auto de Infração nº 03.326783-2.

II.4 - SUBVENÇÃO NÃO TEM NATUREZA INDENIZATÓRIA

Ao contrário do que supõe o apelante, aferir se a subvenção possui natureza indenizatória ou remuneratória é irrelevante para o deslinde da questão, eis que **a lide versa sobre ICMS, e não sobre imposto de renda**. O que importa, para o direito tributário, é que ela compõe o **valor da operação, que é**

a base de cálculo do ICMS, como visto anteriormente.

Aliás, a subvenção remunera a planilha de custos do concessionário, para possibilitar a continuidade do serviço público em favor dos mais pobres. Se é assim, ela **é mais uma receita do concessionário, que equilibra todos os custos da empresa**: folha de salários, insumos, equipamentos etc.

O próprio apelante incorre em contradição, pois, ao mesmo tempo em que alega que a subvenção seria indenizatória, afirma que ela se destina a recompor o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, para compensar a política tarifária. Ora, **a equação econômico-financeira da concessão é justamente a fórmula que determina a REMUNERAÇÃO do concessionário**.

É dali que vem o seu lucro!!

Como, então, falar em “indenização”? Como se pode indenizar uma empresa pelo desempenho final do seu objeto social? Isso não faz sentido.

A r. sentença entendeu, acertadamente, que, no caso em tela, a subvenção econômica recebida em operações com energia elétrica prevista na Lei n. 10.604/02 faz parte do preço final da mercadoria, nos termos da Resolução ANEEL nº 89 (art. 1º, §1º). Assim, integrando o preço da mercadoria, não há razão para não incluir a subvenção na base de cálculo do referido imposto.

A apelante alega que a subvenção nada mais é do que uma indenização destinada a reparar as concessionárias de energia elétrica pelos prejuízos decorrentes de uma política tarifária do Poder Concedente.

Conforme será demonstrado, a subvenção não tem natureza indenizatória. Os valores recebidos pela Apelante a esse título constituem receita operacional, e não mera indenização por perdas sofridas em decorrência da adoção da tarifa social, para supostamente restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão.

Em realidade, por definição legal, a subvenção em apreço nesta lide qualifica-se como uma despesa da Administração Pública, e, do ponto de vista

da concessionária, como uma **receita operacional** sujeita à tributação.

Com efeito, a Lei n. 4.320/64, que estatui as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, qualifica as subvenções como uma espécie de despesa pública, quais sejam, as transferências de recurso destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. É ler o art. 12 da referida lei:

“Art. 12. A **despesa** será classificada nas seguintes categorias econômicas:

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - **subvenções econômicas**, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.”

Esta possibilidade de transferência de recursos públicos para o setor privado também encontra expressa previsão na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/00), que traz os seguintes limites normativos:

“DA DESTINAÇÃO DE RECURSOS PÚBLICOS PARA O SETOR PRIVADO

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no caput aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições próprias, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.”

A partir da interpretação das regras contidas no §§ 3º e 6º da citada Lei n. 4.320/64, consolidou-se na doutrina e jurisprudência o entendimento de que as subvenções também podem ser classificadas em dois tipos: (i) para custeio e (ii) para investimentos. As subvenções previstas no § 3º, do art. 12 da Lei n. 4.320, abrangem transferências destinadas a cobrir despesas de custeio. Já o § 6º, do mesmo artigo, dispôs sobre as transferências realizadas para investimentos.

Esta classificação de subvenções para custeio e investimento encontrou eco, por sua vez, na legislação fiscal, estando positivada em diversos textos normativos. Discorrendo sobre o tema, Reinaldo Pizolio define as duas formas:

“As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas..”(Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Artigo *in* Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149)

No caso, o Fundo destinado a suportar a subvenção instituída pelo marco regulatório do setor elétrico, por conter recursos da União Federal, como melhor se abordará à frente, que são transferidos para uma empresa privada de caráter comercial (venda de energia), qualifica-se como uma **típica “subvenção econômica”, e, conseqüentemente, “de custeio”**.

Corolário natural desta realidade jurídica, é que a subvenção econômica recebida pela Apelante é, em realidade, **uma típica receita, já que é uma forma de ingresso de capital**, e, mais, tributável, nos precisos termos dos art. 43 e 44 da Lei n. 4.506/64:

“Art. 43. O lucro operacional será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta lei.

Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - **As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.**”

Portanto, esta é uma dificuldade incontornável a que se aceite a qualificação jurídica dos valores de subvenção como indenização da União para restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro. Se se trata de receita operacional, definida como aquela diretamente decorrente das atividades principais da empresa (Decreto-

lei 1.598/77, art. 11), fica alijada a noção de valor pago para ressarcimento de perda. Não há perda a ser ressarcida, mas atividade social que reclama remuneração através de preço (público).

II.5 – A SUBVENÇÃO NÃO AFETA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A Apelante alega que é através da sistemática não-cumulativa que se assegura a neutralidade do imposto, pois transfere-se a carga tributária para as próximas etapas até chegar ao consumidor final. E que com a exigência do ICMS sobre a subvenção, a neutralidade do imposto fica prejudicada.

A incidência do ICMS sobre a subvenção em nada afeta o princípio da não-cumulatividade, nem seu corolário, que é a neutralidade deste imposto. O princípio da não-cumulatividade se realiza pela possibilidade de o contribuinte, nas diversas fases de circulação da mercadoria ou da prestação do serviço tributado, compensar o ICMS “que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores” (Constituição Federal, art. 155, §2º, I).

Ora, a Apelante, na condição de distribuidora de energia elétrica, está sujeita ao recolhimento do ICMS pelo regime da substituição tributária, de tal forma que a incidência do imposto se torna **monofásica** e portanto infensa ao princípio da não-cumulatividade.

Como efeito, no sistema constitucional brasileiro, o ICMS é, em regra, não-cumulativo (CF, art. 155, inciso II, § 2º, inciso I). Porém, a não-cumulatividade de um tributo está umbilicalmente ligada ao fato de ser ele também plurifásico, isto é, de ele incidir mais de uma vez sobre o ciclo econômico do bem. É que a não-cumulatividade consiste na compensação do valor do imposto incidente em uma operação com o imposto incidente na operação anterior (novamente, CF, art. 155, inciso II, § 2º, inciso I), o que pressupõe a incidência em mais de uma operação. Se a incidência é monofásica, não há, até matematicamente, como se cogitar de compensação.

Esta é justamente a situação do regime da substituição tributária. Como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, o regime da substituição tributária consiste em dar ao ICMS, que no regime normal incide de forma plurifásica, uma

forma monofásica de incidência, o que a Constituição da República em momento algum vedou (pelo contrário, expressamente autorizou através da Emenda Constitucional n.º 3/93, como se vê do art. 150, § 7º, da Lei Maior).

No regime de substituição tributária, o imposto não é cobrado nas diversas fases do ciclo econômico-produtivo. O Estado cobra de apenas um dos participantes desse ciclo o imposto devido pelos demais. Incide, assim, o ICMS uma única vez sobre a grandeza econômica de todo o ciclo condutor da mercadoria, da produção ao consumo.

A incidência do ICMS sobre a circulação (=ciclo econômico) da energia elétrica é, por força da própria Constituição, monofásica, nos termos do art. 34 do Ato de Disposições Constitucionais Provisórias (ADCT) da Constituição:

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n° 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)”

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

Como se verifica, o próprio legislador constituinte originário impôs a **tributação monofásica da energia elétrica pelo ICMS**.

A Lei Complementar (“LC”) n° 87, de 1996, positivou, em nível infraconstitucional, a tributação monofásica da energia elétrica:

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

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

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

(...)

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

(...)

Art. 9º (...)

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

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica,

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

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente”.

Completando o quadro normativo, a Lei estadual nº 2657, de 26 de dezembro de 1996, assim dispõe:

“Art. 15 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritos com o fato gerador do imposto, observado o disposto no § 2º deste artigo.

§ 1º Incluem se entre os contribuintes do imposto: (...)

XV a concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica; (...)

Art. 25 A base de cálculo do imposto devido por empresa distribuidora de energia elétrica, responsável pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na qualidade de contribuinte substituto, é o valor da operação da qual decorra o fornecimento do produto ao consumidor”.

Note-se, desde já, que, quando se trata de fornecimento de energia elétrica, a substituição tributária é “para trás”: o fornecedor da energia ao consumidor final paga o ICMS sobre o fornecimento por ele mesmo feito e sobre todas as fases da circulação da energia, que ocorreram antes de ela lhe chegar.

Como consequência dessa estruturação monofásica do ICMS/Energia – que afasta a ideia de cumulação própria dos tributos plurifásicos –, não atua também o princípio da neutralidade, que é anexo ao princípio da não-cumulatividade. Hugo de Brito Machado ensina:

“Entende-se por neutralidade, aqui, a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto é sempre o mesmo, tanto para a mercadoria que, entre a produção e o consumo, passa apenas por duas operações, como para aquela que nesse trajeto passa por n operações. Diz-se que essa neutralidade implica proporcionalidade do ônus ao valor da mercadoria, proporcionalidade que não existiria se variasse o ônus tributário em função do número de operações.” (“Aspectos Fundamentais do ICMS”, Dialética, 1ª edição, pág.165)

A tributação da energia apenas monofasicamente afasta a necessidade de atuação tanto do princípio da não-cumulatividade quanto do postulado da neutralidade.

Mas esta constatação não exaure o argumento da Apelante. Sustenta ela que a violação de ambos os citados princípios estaria na impossibilidade, a se adotar a premissa do Estado de que a subvenção é parte do valor da operação de fornecimento de energia elétrica ao consumidor de baixa renda, de repasse do ônus financeiro do ICMS incidente sobre essa parte da tarifa.

Há aí uma confusão de conceitos. O princípio da não-cumulatividade, e seu corolário, o da neutralidade, se exaurem como visto na possibilidade de compensação com o imposto devido do imposto já pago. O repasse do ônus financeiro da tributação – fenômeno econômico com limitadíssima importância jurídica – depende de circunstâncias de fato que não interferem na validade da tributação, nem jurídica, nem ética. Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª edição, 1995, p. 281), “o direito tributário somente pode se interessar pelo sujeito passivo de jure, pessoa que alei escolhe para suportar na ordem jurídica o ônus do tributo. (...) Não se confunde com o conceito econômico de sujeito passivo, que é a pessoa que suporta a carga tributária, alheia ao vínculo jurídico (obrigação tributária). O tratamento jurídico do sujeito passivo deve ser separado do econômico”.

O repasse da carga tributária guarda relevância jurídica tão somente nas ações de repetição de indébito, já que, por força do disposto no art. 166, do CTN, tal noção, *unicamente para efeito de conferir legitimidade para postular a devolução do que foi pago indevidamente*, foi juridicizada.

Se a Apelante está impedida de fazer o repasse do ônus financeiro do ICMS, deverá reclamar junto ao Poder Concedente, de modo que o valor da subvenção inclua também o impacto tributário. O que não é admissível é que se pretenda fazer **cortesia com o chapéu alheio...**

Essa injustiça não passou despercebida pelo STF, que julgou inconstitucional qualquer benefício fiscal que afete a receita de outro Ente da Federação, nos termos da **Súmula Vinculante nº 30 do STF**: "É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios".

A União, ao estabelecer as políticas públicas imbricadas ao setor elétrico, não pode pretender fazê-lo impondo restrições à competência tributária do Estado Federado.

Deixando de lado a discussão sobre a justiça das normas regulatórias que estabeleceram uma subvenção federal, para subsidiar o preço da energia elétrica no Brasil, o que compete à discricionariedade do Congresso Nacional, fato é que essa decisão política não pode modificar a base de cálculo do imposto estadual, muito menos frustrar a arrecadação de ICMS do Estado.

É evidente – e repudiável – o intuito de preservar os recursos dos fundos setoriais à custa de legítimas receitas estaduais.

II.6 – AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*

Os recursos que formam o fundo que arca com a subvenção advêm de diversas fontes. Não há a alegada bitributação, conceito aliás não acolhido no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro. A subvenção é parte do valor da operação e está assim abrigada na base de cálculo do ICMS, tema ao qual se voltará adiante. Mas como o dinheiro não é carimbado, nenhuma repercussão produz na seara tributária a origem dos recursos que compõem o fundo que arca com o pagamento dela. Importa apenas notar que há um pagamento vinculado à operação de fornecimento de energia elétrica para consumidores de baixa renda, com a finalidade de completar o valor da operação artificialmente reduzido, em razão de legítimos objetivos da política setorial imposta pela União, através da criação da “tarifa social”, que expressa a capacidade contributiva do contribuinte de direito, a

saber, a distribuidora de energia.

De qualquer modo, convém salientar que a Reserva Global de Reversão e a Conta de Desenvolvimento Energético, que compõem o fundo que arca com a subvenção, são formados por diversos valores (percentual do Ativo Imobilizado em Serviço do concessionário, encargo tarifário da TUSD e da TUST, pagamentos por uso de bem público, multas e finalmente receita da própria União – vide transcrição dos respectivos dispositivos legais na fl. 19 dos autos). Assim se vê que a própria premissa fática da alegação de bitributação não se confirma.

III - CONCLUSÃO

Isto posto, requer o Estado do Rio de Janeiro a V.Exa. seja o recurso de apelação de fls. 239/256 **desprovido**, nos termos da fundamentação acima exposta.

Rio de Janeiro, 28 de abril de 2018.

João Paulo Melo do Nascimento
Procurador do Estado