ROSANGELA CRISTINA QUINTANILHA BATISTA

ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDORES LIVRES NO PARANÁ

Trabalho apresentado ao curso MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria, Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, do Programa FGV Management da Fundação Getúlio Vargas, como pré-requisito para a obtenção do Título de Especialista.

Jose Carlos Franco de Abreu Filho
Coordenador Acadêmico Executivo

Gianfranco Muncinelli
Orientador

Curitiba – PR

2016

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

PROGRAMA FGV MANAGEMENT

MBA EM GESTÃO FINANCEIRA, CONTROLADORIA E AUDITORIA

O Trabalho de Conclusão de Curso, **ICMS e a Substituição Tributária na Venda de Energia Elétrica a Consumidores Livres no Paraná,** elaborado por Rosangela Cristina Quintanilha Batista e aprovado pela Coordenação Acadêmica, foi aceito como pré-requisito para a obtenção do certificado do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria, Nível de Especialização, do Programa FGV Management.

Curitiba, 12 de fevereiro de 2016.

Jose Carlos Franco de Abreu Filho

Coordenador Acadêmico Executivo

Gianfranco Muncinelli

Orientador

TERMO DE COMPROMISSO

A aluna Rosangela Cristina Quintanilha Batista, abaixo assinado, do curso de MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria, Turma GFCA 03/2013 do Programa FGV Management, realizado nas dependências da instituição conveniada ISAE/FGV, no período de 27/09/13 a 12/02/16, declara que o conteúdo do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado ICMS e a Substituição Tributária na Venda de Energia Elétrica para Consumidores Livres é autêntico e original.

Curitiba, 12 de fevereiro de 2016

_____

Rosangela Cristina Quintanilha Batista

Aos meus pais.

Por compartilharem comigo todos os ensinamentos da vida,

Por me ajudarem a cumprir mais uma jornada, e

Por todo amor e compreensão que me deram nos momentos difíceis.

Agradecimentos

Agradeço a Deus, por me acolher todos os dias,

Aos meus pais, pela paciência, compreensão e amor incondicional.

Resumo

Este trabalho tem o objetivo de sintetizar como atua o instituto da substituição tributária do ICMS sobre a venda de energia elétrica em ambiente de contratação livre, dentro da norma jurídica tributária, no Estado do Paraná. Para alcançar os resultados propostos demonstra-se os aspectos gerais do ICMS, os aspectos gerais e específicos da substituição tributária, a tributação do ICMS sobre a venda de energia elétrica no Paraná e a estruturação do setor elétrico. O presente trabalho sintetiza a legislação do ICMS e sua incidência e demonstra como atua a substituição tributária na alienação de energia elétrica para consumidor livre no Estado do Paraná. Para desenvolvimento do presente estudo, foi utilizado o método de pesquisa bibliográfica, objetivando demonstrar os conceitos dos vários elementos que compõem a substituição tributária e sua aplicabilidade na venda energia em mercado de contratação livre. Entre os autores pesquisados, destacam-se o Professor Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo. Ao final, é possível ter uma visão geral sobre a tributação do ICMS no âmbito de contratação livre de energia elétrica e os preceitos jurídicos que envolvem esse imposto. Conclui-se com o presente estudo que há legitimidade tributária na incidência do ICMS substituição tributária nas operações de alienação de energia elétrica realizadas entres os agentes comercializadores ou geradores e os chamados consumidores livres, sendo atribuído às concessionárias de distribuição de energia elétrica a responsabilidade pelo recolhimento do imposto em todas as cadeias.

Palavras Chave:

Energia Elétrica. ICMS. Substituição Tributária. Ambiente de Contratação Livre.

Abstract

This paper aims to synthesize how does the institution of ICMS tax substitution acts on the sale of electricity in free market, according to the legal tax rules in the State of Paraná. To achieve the proposed results, the general aspects of the ICMS are demonstrated as also the general and specific aspects of tax substitution, the ICMS taxation over electricity sale in Paraná and the electricity sector structuration. The present work summarizes the ICMS legislation and its incidence, and it demonstrates how the tax substitution operates on energy alienation to free consumers in the Parana State. For the development of this study, it was used the bibliographic research method, aiming to demonstrate the concepts of the various elements that compose the tax substitution and its applicability in selling electricity on the free contracting market. Among the surveyed authors stand out the Professor Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza and José Eduardo Soares de Melo. At the end, it is possible to have an overview on the taxation of ICMS in the context of hiring free of electrical energy and the legal precepts that involve this tax. Based on this study it is concluded that there is tax legitimacy in the ICMS tax substitution in the operations of alienation of electric energy performed among the trading agents or generators and so-called free consumers, being attributed to the Concessionholders power distribution of responsibility by recollection of the tax in all phases of the chain.

Keywords:

Electricity. ICMS. Tax substitution. Free Market.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 11

2. ASPECTOS GERAIS DO ICMS.....12

2.1 ORIGEM DO ICMS.....12

2.2 APURAÇÃO DO ICMS 14

2.3 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO ICMS 15

2.4 O DÉBITO DO FISCO ESCRITURAL DO ICMS.....15

2.5 BASE DE CÁLCULO DO ICMS.....16

2.6 ALÍQUOTAS 16

2.7 NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS 19

3. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADO O ICMS 20

3.1 MODALIDADES DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 21

3.2 TIPIFICAÇÃO DOS CONTRIBUINTES NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA..... 21

3.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DOS CONTRIBUINTES DO ICMS ST..... 22

3.4 CONVÊNIO ICMS 92/2015.....22

4. O SETOR ELÉTRICO 24

4.1 COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.....26

5. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA 28

5.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA 30

5.2 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDORES LIVRES NO PARANÁ 34

5.3 APLICABILIDADE DO ICMS SOBRE SUCESSIVAS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA 35

5.4 ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA 38

5.5 BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA.... 38

5.6 CRÉDITO DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA.....39

6. CONCLUSÃO.....41

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....43

1. INTRODUÇÃO

O estudo foi desenvolvido em torno do ICMS e a substituição tributária na venda de energia elétrica para consumidores livres e está voltado às empresas do setor, especialmente às atividades de geração e comercialização de energia e aos consumidores livres. Neste trabalho, analisou-se a aplicabilidade do regime de substituição tributária do ICMS na venda da energia elétrica no mercado de contratação livre, em acordo com a legislação do Estado do Paraná.

O presente trabalho tem o objetivo principal de sintetizar o estudo jurídico do ICMS e a aplicabilidade do ICMS Substituição Tributária sobre a alienação de Energia Elétrica no mercado de contratação livre no Estado do Paraná . Foram abordados no presente trabalho os objetivos específicos em quatro capítulos: inicia-se pelo capítulo dois, que descreve os aspectos Gerais do ICMS, relata um breve histórico de sua origem, discorrendo sobre o princípio constitucional da não cumulativade, conceitua o crédito tributário e o débito do fisco escritural do ICMS, trata também da base de cálculo do ICMS e suas alíquotas. O capítulo três descreve sobre o regime de substituição tributária aplicado ao ICMS, trata das modalidades de ICMS Substituição Tributária, da tipificação dos contribuintes no regime de Substituição Tributária, das obrigações acessórias dos contribuintes do ICMS Substituição Tributária e da recente alteração da legislação aplicada a substituição tributária do ICMS constante no Convênio ICMS 92/2015. O capítulo quatro descreve sobre a estrutura do Setor Elétrico e a comercialização de energia elétrica. O capítulo quinto aborda o ICMS na venda de energia elétrica e suas hipóteses de incidência, aprofunda-se na tributação do ICMS Substituição Tributária na venda de energia elétrica a consumidores livres no Paraná, sua aplicabilidade sobre sucessivas operações com energia, discorre sobre as alíquotas do ICMS incidentes nessa operação específica, na formação base de cálculo e por fim é abordado sobre créditos do ICMS incidentes na operação com energia.

Para desenvolver o tema proposto foi necessário conhecer a legislação que se aplica ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais ou intermunicipais e de

comunicação – ICMS. A literatura especializada de renomados autores na área tributária, pesquisas em revistas especializadas e na internet, entrevistas com profissionais da área de comercialização de energia elétrica, consultas a empresas de consultoria tributária e troca de experiências com empresas geradoras e comercializadoras de energia elétrica.

Por fim, é possível compreender os motivos da taxação do ICMS ST sobre as operações com energia, dos contribuintes estabelecidos no Estado do Paraná. O Governo Estadual, pretende com isso, reduzir o número de empresas a serem fiscalizadas e com a obrigatoriedade de repasse desse imposto aos cofres do Estado.

2. ASPECTOS GERAIS DO ICMS

2.1 Origem do ICMS

Alcides Jorge Costa[1] aponta a Emenda Constitucional nº 18/1965, para o aparecimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria – ICM no Sistema Tributário Brasileiro, à Constituição de 1946, imposto plurifásico e não-cumulativo. Substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações, imposto plurifásico, cumulativo, incidente em todas as fases de circulação da mercadoria, isto é, com incidência em cascata.

A Emenda Constitucional nº 18/1965 foi complementada pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A Constituição de 1946, substituída pela Constituição de 1967 e, alterada pela EC nº 01/1967, não modificou características básicas do ICM. O Decreto-Lei nº 406/1968 alterado pelo Decreto nº 834/1969, constituem legislação básica sobre o ICM. Somados a eles vem a Lei

[1] COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, VII, 51-55.

Complementar nº 4/1969 que concede isenções e a Lei Complementar nº 24/1975, que cuida dos convênios.

O ICM[2] tinha o campo limitado à circulação de mercadoria; não incidia sobre operação que tinha por objeto lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos ou de energia elétrica, campo reservado ao imposto único de competência da União; não seletividade, alíquota uniforme para todas mercadorias nas operações internas e interestaduais, admitida apenas nas operações internacionais.

Com a Constituição Federal de 1988, suprimiu-se os impostos únicos federais como bem observa José Eduardo Soares de Melo[3] e, permitiu a incidência do ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Segundo Roque Antonio Carrazza[4], 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) Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

c) Imposto sobre serviço de comunicação;

d) Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;

e) Imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Para José Eduardo Soares de Melo[5], o ICMS incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II, da CF/88), envolvendo negócio jurídico mercantil e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.

---

[2] COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, VII, 66-67.
[3] MELO, 2009, p. 124.
[4] CARRAZZA, 2010, p. 36-37.
[5] MELO, 2009, p. 11.

No atual Sistema Tributário Nacional, o ICMS é um imposto de competência Estadual, que apesar da edição da Lei Complementar nº 87/1996, em atendimento ao disposto no § 8º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, cada Estado tem sua própria legislação.

ICM – ABRANGÊNCIA – Até 1988
Mercadorias => ICM
Energia Elétrica => IEE
Combustíveis e Lubrificantes => IUSCLLG
Minerais => IUM
Transportes => ISTR
Comunicações => ISSC

ICMS – ABRANGÊNCIA – A PARTIR DE 1989
Mercadorias
Energia Elétrica
Combustíveis e Lubrificantes
Minerais
Transportes Intermunicipais e Interestaduais
Serviços de Comunicações

2.2 Apuração do ICMS

Segundo Christine Mendonça[6], a Carta Magna não expressou o modo de apuração do ICMS, tão só exigiu a sua não cumulatividade que poderá ser alcançada por meio de vários regimes de apuração, desde que se faça a compensação.

O art. 155, § 2º, inciso XII, “c” da CF/88, disciplinou o regime de compensação, através de lei complementar.

[6] MENDONÇA, Christine. A Não-Cumulatividade no ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. ICMS Questões Polêmica. Curitiba: Juruá 2006. 2006. p. 70.

2.3 O Crédito Tributário do ICMS

Segundo Christiane Mendonça[7], crédito tributário do ICMS é a relação jurídica tributária em que o Fisco ocupa o polo ativo da relação, com o direito de exigir do contribuinte um valor referente a esse imposto. Os fatos jurídicos nascerão depois de serem objetivados pela escrituração do contribuinte no Livro de Registro de Saída ou pelo auto de infração.

2.4 O Débito do Fisco Escritural do ICMS

Explica Christiane Mendonça[8] a origem do débito do Fisco escritural como sendo a relação jurídica obrigacional que tem o contribuinte no polo ativo, o Fisco no polo passivo e como objeto da relação o valor referente ao ICMS devido na operação/prestação anterior. Como atos de formalização do débito do Fisco escritural, temos a escrituração pelo contribuinte no Livro de Registro de Entrada e o auto de infração. O crédito tributário do ICMS formado pelos fatos geradores das operações anteriores representa um débito do Fisco escritural. A LC nº 87/1996, no art. 23, repete a expressão “cobrado nas anteriores”. No entanto, condiciona o nascimento do débito do Fisco escritural apenas “a idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”, sem exigir a prova do recolhimento do tributo.

---

[7] Ibid., 2006, p.51.

[8] MENDONÇA, Christine. A Não-Cumulatividade no ICMS. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. ICMS Questões Polêmica. Curitiba: Juruá 2006. 2006. p. 51-52.

2.5 Base de Cálculo do ICMS

Segundo Roque Antonio Carrazza[9], os únicos serviços que, ao lume de nossa Constituição, os Municípios não podem tributar, são os de transporte intermunicipal e os de comunicação. A base de cálculo do ICMS quando, numa dada operação, ocorram fornecimento de mercadoria e uma prestação de serviço, não tributável pelo Município, está disciplinado no art. 155, § 2º, IX, “b”, da CF[10].

Segundo Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi[11], a base de cálculo do ICMS em suas diversas hipóteses de incidências, estão estabelecidas no art. 8º e no art. 13, da LC nº 87/1996.

Na hipótese de mercadoria para uso ou consumo (e não destinada à comercialização), o valor do IPI, se houver, entra na base de cálculo (CF, art. 155, § 2º, XI).

Integra a base de cálculo do ICMS Normal, o montante do próprio imposto, ICMS sobre ICMS, portanto, é um imposto por dentro, já embutido no preço final (art. 13, § 1º, I, da LC nº 86/1996).

No ICMS-ST a base de cálculo em relação a operações antecedentes, é o valor da operação (art. 8º, I, LC nº 87/1996), nas operações subsequentes, o preço final para o consumidor (art. 8º, § 3º, LC nº 87/1996). O valor do imposto é acrescentado ao preço final da mercadoria, isto é, calculado por fora.

2.6 Alíquotas

A Constituição/1988, ao delimitar as hipóteses em que os Estados instituem o ICMS, prevê que compete ao Senado Federal especificar a alíquota a ser

---

[9] CARRAZZA, 2010, p. 492.
[10] CONSTITUIÇÃO, 1988, art.155, § 2º, IX, “b”.
[11] CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Direito tributário: teoria e prática. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 246.

praticada nas operações de vendas, conforme art.155 § 2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Em virtude do previsto no inciso IV do parágrafo 2º do art. 155 da CF/88, o Senado Federal expediu a Resolução nº 22/89, estabelecendo as alíquotas nas operações interestaduais, sendo que:

a) nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento (art. 1º); e

b) nas operações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a partir de 1990, sete por cento (parágrafo único, II, art.1º).

Segundo Roque Antonio Carrazza[12], nenhum Estado nem o Distrito Federal poderão cobrar ICMS, para tais operações, abaixo do patamar fixado pela resolução do Senado.

Nas operações interestaduais para consumidor final, que seja contribuinte, o remetente do bem ou prestador do serviço interestadual e o destinatário, pagará o mesmo tributo (só que agora para seu Estado), mas apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual[13].

No entanto, o Senado Federal publicou em abril de 2012 a Resolução nº 13 que passou a viger em 1º de janeiro de 2013, instituindo alíquotas de 4% para mercadorias importadas e sem similar nacional.

A Resolução do Senado Federal nº 13/2012, bem como suas normas reguladoras (no âmbito nacional o Ajuste SINIEF nº 19/2012) são normas imbuídas com o espírito de conter a famigerada "guerra dos portos" (benefícios fiscais concedidos por alguns Estados para produtos importados no âmbito do ICMS), bem como de alinhar a política tributária dos Estados com o governo federal no sentido de não haver privilégios tributários para mercadorias importadas, e com isto incentivar e dar condições de competitividade igualitária às mercadorias da indústria nacional.

O objetivo claro da adoção da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 foi o de modificar a repartição das receitas tributárias do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias importadas (definir qual a repartição de receita tributária que cabe ao Estado de origem - que no caso das mercadorias importadas passou a ser de 4% e não mais 12% ou 7%, e qual cabe ao Estado de destino - o qual tributará em momento apropriado a carga tributária remanescente até completar a alíquota interna daquela mercadoria).

---

[12] CARRAZZA,2010, p. 88.
[13] Ibid., 2010, p. 488.

2.7 Não Cumulatividade no ICMS

A não cumulatividade no ICMS está prevista no art. 155, § 2º, inciso I e II da Constituição Federal/1988. Segundo Roque Antonio Carrazza[14] o princípio da não-cumulatividade é um dos traços característicos do ICMS, previsto na Constituição e não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins e Marlene Talarico Rodrigues[15], a não cumulatividade do ICMS, leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo e visa distribuir equanimente a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Resulta do mecanismo de dedução, em cada operação, do montante cobrado nas etapas anteriores no processo de circulação".

Em linhas gerais, observa Christine Mendonça[16], o ICMS se enquadra nos chamados tributos plurifásicos, ou seja, nos tributos que incidem nas várias fases de comercialização com uma mesma mercadoria. Para se evitar a repercussão econômica da imposição tributária do ICMS, a Constituição não só exige a não cumulatividade como também indica a forma de operacionalizar esse mandamento que é "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (§ 2º, inciso I, do art.155 CF/88[17]).

> § 2º 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;

---

[14] CARRAZZA, 2010, p.355.

[15] MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marlene Talarico. Substituição Tributária por Antecipação do Futuro Fato Gerador do ICMS – Responsabilidade Exclusiva do Substituto. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 170, Nov. 2009. p. 161.

[16] MENDONÇA, 2006, p. 46.

[17] CONSTITUIÇÃO, 1988, art. 155, § 2º, I.

Restrições ao Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS

As restrições ao princípio da não cumulatividade estão apontadas no inciso II do §2º do art.155 da CF[18].

> II – A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
>
> a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
>
> b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Roque Antonio Carrazza[19] aponta a isenção ou não-incidência como hipóteses constitucionais que afastam o princípio da não cumulatividade do ICMS, a contrário sensu, todas as demais hipóteses haverão, obrigatoriamente, o direito de crédito.

3. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADO AO ICMS

A substituição tributária foi introduzida em nosso sistema jurídico com a Emenda Constitucional nº 3/1993, tendo sido acrescido o parágrafo 7º ao art. 150 da CF/1988[20]; garantindo pela lei, meios ágeis e efetivos para obter um pronto ressarcimento ao substituto.

Segundo Edmundo Cavalcanti Eichenberg[21], a substituição tributária sempre foi entendida como modalidade de sujeição tributária passiva, na qual um terceiro, diverso do destinatário legal tributário, recebe a obrigação de recolher o tributo devido.

---

[18] Ibid., 1988, art. 155, § 2º, II.
[19] CARRAZZA, 2010, p.402.
[20] CONSTITUIÇÃO, 1988, art. 150, § 7º.
[21] EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. O ICMS e a Substituição Tributária. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. ICMS Questões Polêmica. Curitiba: Juruá 2006. p. 99.

Para José Eduardo Soares de Melo[22], trata-se de substituição a imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiros, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.

3.1 Modalidades de ICMS Substituição Tributária

Existem três modalidades de ICMS substituição tributária, são eles:

1. Substituição tributária nas operações antecedentes, também chamadas de substituição tributária “para trás”, regressiva ou diferimento do ICMS. Consiste em postergação da cobrança do imposto. O imposto será pago por uma terceira pessoa, em momento futuro, relativamente a fato gerador já ocorrido.

2. Substituição tributária subsequente, também chamadas de substituição tributária “para frente” ou progressiva. Refere-se a fatos geradores futuros, a qual consiste na retenção e recolhimento do imposto, por um contribuinte denominado “substituto”, em relação a terceiro por fato gerador ainda não praticado.

3. Substituição tributária concomitante. Determina a necessidade de recolhimento do imposto no momento em que ocorre o fato gerador, como é o caso da substituição tributária do serviço de transportes prestado por autônomos e empresas transportadoras não inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado em que se inicia a prestação.

3.2 Tipificação dos Contribuintes no Regime de Substituição Tributária

Existem 2 tipos de contribuintes no regime de Substituição tributária do ICMS:

[22] MELO, 2009, p.198-202.

1. Substituto tributário: é o contribuinte de ICMS que assume a condição de responsável pela retenção e pagamento do imposto. Podemos chamar de contribuinte substituto, ou, simplesmente, responsável.

2. Substituído: são os demais envolvidos na cadeia de circulação da mercadoria, ou seja, aqueles que receberão a mercadoria do substituto e sofrerão a retenção.

3.3 Obrigações Acessórias dos Contribuintes do ICMS Substituição Tributária

Os contribuintes que são substitutos por saídas nas operações para outros Estados estão sujeitos à entrega da obrigação acessória denominada Gia ST, ainda que no período não tenham ocorrido movimento.

A GIA-ST deve ser utilizada para a informação e apuração do ICMS devido por substituição tributária à Unidade Federada diversa daquela do domicílio fiscal do substituto.

Portanto, se um contribuinte do Paraná possuir inscrição como contribuinte substituto em outro Estado, deverá transmitir a GIA-ST para aquele Estado.

3.4 Convênio ICMS 92/2015

O Convênio ICMS nº 92, de 20 de agosto de 2015[23] e suas alterações, estabelece nova sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação

[23] CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 92/2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2015/convenios-icms-92-15. Acesso em: 08 jan. 2016.

de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.

Este convênio é aplicável a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

Os anexos, II a XXIX, deste convênio, relacionam todas as mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária. A relação constante nos anexos é autorizativa, não obrigando sua aplicabilidade pelos Estados e Distrito Federal. Cada Estado deverá editar seu próprio Decreto para regulamentar seu cumprimento.

O referido convênio passa a viger a partir de janeiro de 2016.

O Governo pretende com isso uniformizar os bens e mercadorias que sofrerão retenção por substituição tributária, reduzindo a guerra fiscal entre os Estados.

Os anexos II a XXIX dispõem de uma relação de bens e materiais que poderão ser incluídos no regime de substituição tributária, são eles: autopeças; bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope; cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas; cigarros e outros produtos derivados do fumo; cimentos; combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; ferramentas; lâmpadas, reatores e “starter”; materiais de construção e congêneres; materiais de limpeza; materiais elétricos; medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; papéis; plásticos; pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha; produtos alimentícios; produtos cerâmicos; produtos de papelaria; produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; rações para animais domésticos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; tintas e vernizes; veículos automotores; veículos de duas e três rodas motorizados; vidros; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta.

Por exclusão, os bens e materiais que não estão relacionados nos anexos II a XXIX deste Convênio deixarão de ser tributados pelo regime de substituição tributária em 2016.

Os contribuintes de cada Estado deverão ficar atentos, pois muitos bens e materiais anteriormente tributados pela substituição tributária deixam de ser tributados com o Convênio 92/2015.

Os Convênios e Protocolos ICMS que fundamentavam o regime de substituição tributária anteriormente, permanecerão vigentes, desde que não estejam conflitantes com o atual convênio.

4. O SETOR ELÉTRICO[24]

O governo federal, sustentado pelas Leis nº 10.847 e 10.848, de 15 de março de 2004, e pelo Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004[25], entre os anos de 2003 e 2004, decidiu regulamentar um novo modelo para o Setor Elétrico Brasileiro (SEB).

Com a regulamentação do novo modelo do Setor Elétrico, tornou-se indispensável a instituição de alguns órgãos governamentais, foram então criados:

a) Empresa de Pesquisa Energética (EPE), uma entidade responsável pelo planejamento do setor elétrico a longo prazo;

b) Comitê de Monitoramento do Setor Elétrico (CMSE), uma instituição com a função de avaliar permanentemente a segurança do suprimento de energia elétrica;

---

[24] ONS. Operador Nacional do Setor Elétrico. Modelo Setorial. Disponível em: www.ons.org.br/institucional/modelo_setorial.aspx. Acesso em 18 out. 2015.

[25] Palácio do Planalto. Presidência da República. Portal de Legislação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5163.HTM. Acesso em 20 dez. 2015.

c) Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), instituição para dar continuidade às atividades do Mercado Atacadista de Energia (MAE), relativas à comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado.

Ocorreram outras alterações importantes no setor, dentre as quais se destacam a definição do exercício do Poder Concedente ao Ministério de Minas e Energia (MME) e a ampliação da autonomia do Operador Nacional do Sistema Elétrico (NOS).

No tocante à comercialização de energia, foram criados dois ambientes para celebrar contratos de compra e venda: o Ambiente de Contratação Regulada (ACR), do qual participam agentes de geração e de distribuição de energia; e o Ambiente de Contratação Livre (ACL), do qual participam agentes de geração, comercializadores, importadores e exportadores de energia e consumidores livres.

O novo modelo do setor elétrico foi criado com a finalidade de atingir três objetivos principais:

1. Garantir maior segurança de suprimento de energia elétrica;
2. Promover a tarifas mais acessíveis;
3. Promover a inclusão social no Setor Elétrico Brasileiro, em particular pelos programas de universalização de atendimento.

O modelo determina um conjunto de medidas a serem observadas pelos agentes, como a exigência de contratação de totalidade da demanda por parte das distribuidoras e dos consumidores livres (Consumidor estabelecido no ACL, sob condições livremente negociadas), nova metodologia de cálculo do lastro para venda de geração, contratação de usinas hidrelétricas e termelétricas em proporções que assegurem melhor equilíbrio entre garantia e custo de suprimento, bem como o monitoramento permanente da continuidade e da segurança de suprimento, visando detectar desequilíbrios conjunturais entre oferta e demanda.

Visando a contenção tarifária, o modelo define a compra de energia elétrica pelas distribuidoras no ambiente regulado por meio de leilões – observado o critério de menor tarifa, objetivando a redução do custo de aquisição da energia elétrica a ser repassada para a tarifa dos consumidores cativos (Consumidor estabelecido no ACR, sob condições reguladas).

A inclusão social busca promover a universalização do acesso e do uso do serviço de energia elétrica, criando condições para que os benefícios da eletricidade sejam disponibilizados as pessoas que ainda não contam com esse serviço, e garantir subsídio para os consumidores de baixa renda, de tal forma que estes possam arcar com os custos de seu consumo no dia a dia.

4.1 Comercialização de Energia Elétrica

A Comercialização de Energia Elétrica obedece aos parâmetros estabelecidos pela Lei nº 10.848/2004, pelos Decretos nº 5.163/2004 e nº 5.177/2004 e, pela Resolução Normativa ANEEL nº 109/2004, que instituiu a Convenção de Comercialização de Energia Elétrica, estabelecendo a estrutura e a forma de funcionamento da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE[26].

Na Convenção de Comercialização de Energia Elétrica se estabeleceu as condições de comercialização de energia elétrica e as bases de organização, funcionamento e atribuições da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE.

Na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica são efetivadas as relações comerciais entre os Agentes participantes da CCEE.

[26] CCEE. Comercialização de Energia. Disponível em: www.ccee.org.br. Acesso em: 18 out. 2015.

As relações comerciais são regidas principalmente por contratos de compra e venda de energia, todos os contratos celebrados, entre os Agentes no âmbito do Sistema Interligado Nacional SIN, devem ser registrados na CCEE.

O registro na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica inclui apenas as partes envolvidas, os montantes de energia e o período de vigência.

Os preços de energia dos contratos não são registrados na CCEE, sendo utilizados especificamente pelas partes envolvidas em suas liquidações bilaterais.

Categoria dos Agentes da CCEE

Os Agentes da CCEE são todos os associados com participação obrigatória e facultativa, dividem-se nas Categorias de Geração, de Distribuição e de Comercialização, conforme definido na Convenção de Comercialização.

Na categoria de Geração estão os Concessionários de Serviço Público de Geração; Produtores Independentes de Energia Elétrica e Autoprodutores. Os Geradores permanecem com seu caráter competitivo, podendo vender energia tanto no Ambiente de Contratação Regulada - ACR, como no Ambiente de Contratação Livre - ACL, possuindo livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Na categoria de Distribuição, a atividade é orientada para o serviço de rede e de venda de energia aos consumidores com tarifa e condições de fornecimento reguladas pela ANEEL (consumidores cativos com tarifa regulada). Com o novo modelo, os distribuidores têm participação obrigatória no ACR, celebrando contratos de energia com preço resultante de leilões.

Na categoria de Comercialização estão os Agentes Importadores e Exportadores, Comercializadores e Consumidores Livres.

1. Os Agentes importadores detêm autorização do Poder Concedente para realizar importação de energia elétrica para suprir o mercado nacional;

2. Os Agentes Exportadores detêm autorização do Poder Concedente para realizar exportação de energia elétrica para abastecimento de países vizinhos;

3. Os Agentes Comercializadores de energia elétrica compram energia através de contratos bilaterais celebrados no ACL, podendo vender energia aos consumidores livres, no próprio ACL, ou aos distribuidores através dos leilões do ACR;

4. Os Consumidores Livres podem escolher seu fornecedor de energia elétrica (geradores e comercializadores) por meio de livre negociação, desde que, atendam aos seguintes critérios: consumidores com data de ligação antes de 08.07.1995, tensão de fornecimento 69 (sessenta e nove) kV e uma demanda mínima de 3 (três) MW; com data de ligação após 08.07.1995, com qualquer tensão de fornecimento e uma demanda mínima de 3 (três) MW.

5. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Segundo Antonio Ganim[27], quando da promulgação do Decreto nº 24.643, em 10.07.1934, que decretou o Código de Águas, no seu art. 161, estabelecia regra de tributação, as quais sofreram algumas alterações com o Decreto-Lei nº 2.281/1940, cuja redação final está contemplada no art. 109 do Decreto nº 41.019/1957.

O Código de Águas estabelecia que todas as empresas que produzissem ou apenas transmitissem ou distribuíssem energia elétrica ficariam isentas de quaisquer impostos federais, estaduais e municipais, salvo o imposto de renda e o de consumo. A Energia Elétrica era tributada exclusivamente pelo Imposto Único de Energia Elétrica – IUE.

[27] GANIM, Antonio. Prefácio. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. Tributação no Setor Elétrico. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 15-17.

Ressalta Roque Antonio Carrazza[28] que o imposto sobre circulação de energia elétrica tem sua origem no antigo imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, que era de competência da União, nos termos do art. 21, inciso VIII, da Carta de 1967/1969.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a energia elétrica passou a ser considerada mercadoria para fins tributários, sujeito, portanto, à incidência do ICMS, Imposto de Importação e Imposto de Exportação.

Para Gustavo H. A. Sablewski[29], a imunidade constitucional prevista no § 3º do artigo 155, da CF/88, veda à incidência de qualquer outro imposto sobre operações de energia elétrica, à exceção do ICMS, do Imposto Importação e do Imposto Exportação.

O Sistema Jurídico Brasileiro determina que energia elétrica é objeto de comércio, considerado nos termos do art. 83 do Código Civil: “considera-se móveis para os efeitos legais: I – as energias que tenham valor econômico”.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, X, "b"; E RICMS-PR/2012, art. 2º, § 1º, III, o ICMS incide nas operações relativas à circulação de mercadoria e, ainda, na entrada, no território paranaense, de energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização, decorrente de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado do Paraná, onde está localizado o adquirente.

---

[28] CARRAZZA, 2010, p. 264.

[29] SABLEWSKI, Gustavo Henrique de Aguiar. A Incidência de ISS nos Serviços Taxados Cobrados pelas Concessionárias. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. Tributação no Setor Elétrico. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 168-182.

5.1 Hipótese de Incidência do ICMS na Venda de Energia Elétrica

A hipótese de incidência do ICMS – Energia Elétrica, segundo Roque Antonio Carrazza[30], é de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir energia.

Segundo Antonio Ganim[31], a definição da base de cálculo do ICMS sobre as operações com energia elétrica, encontra-se no § 9º, do art. 34 do ADCT, no qual a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica deve ser, necessariamente, "o preço então praticado na operação final".

Dessa mesma forma foi estabelecido no Convênio ICM nº 66/1988 (sem eficácia com a publicação da LC nº 87/1996). E, na LC nº 87/1996 que trata dessa questão no inciso II, do § 1º do art. 9º[32], mantendo o preço na operação final.

> 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.

Portanto, a base de cálculo para incidência do ICMS é o preço praticado na operação final, que ocorrerá somente nas operações que se destinem energia elétrica ao consumidor final, seja a operação interna ou interestadual.

---

[30] CARRAZZA, 2010, P.266.
[31] ANTONIO GANIM, 2010, p.355.
[32] LC 87, 1996, § 1º, II, art. 9º.

Na caracterização do contribuinte do fato imponível da operação com energia elétrica, Antonio Ganim[33] aponta para o texto da LC nº 87/1996, art. 4º[34], parágrafo único:

> Art. 4º 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.

Tratando-se das operações com energia elétrica no âmbito interestadual o § 2º do art. 9º da L.C nº 87/1996[35], estabelece que "o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Quanto às operações, as com energia elétrica, Antonio Ganim[36] vai a Constituição Federal, no art. 155, § 2º[37], inciso X, alínea "b", para mostrar que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem a outros Estados energia elétrica. Interpreta a não-incidência do ICMS, como restrito ao Estado de origem, não abrangendo o Estado destino onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico.

Aplicou-se através da Lei Complementar, o princípio da isonomia, para o consumidor final que adquirir energia no próprio Estado ou no Estado vizinho.

No art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/1996[38], define-se a aplicabilidade da não incidência do ICMS nas operações interestaduais, quando destinadas a comercialização ou industrialização.

Na análise do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 5894/DF – STJ e no Recurso Extraordinário nº 198.088/SP – STF, Antonio Ganim[39], entendeu

---

[33] GANIM, 2010, p. 357.
[34] LC 87, 1996, parágrafo único, IV, art. 4º.
[35] LC 87, 1996, § 2º, art. 9º.
[36] GANIM, 2010, p. 358.
[37] Constituição, 1988, § 2º, X, art. 155.
[38] LC 87, 1996, § 1º, III, art. 2º.

que a imunidade prevista na alínea “b”, inciso X, do § 2º, do art. 155 da CF/88, objetivou beneficiar os Estados consumidores em detrimento dos produtores de energia.

No período considerado entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a edição da Lei Complementar nº 86/1996, o regime de substituição tributária ficou regido pelo Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. O § 9º, do art. 34, do ADCT[40], dispõe que as empresas distribuidoras de energia elétrica, são responsáveis, na qualidade de substitutas tributárias, pelo recolhimento do imposto.

Acolhendo a diretriz, da ADCT, art. 34, § 9º a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), estabelece em seu art. 9º, §1º, II, a responsabilidade pelo pagamento do imposto às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou substituto tributário.

A energia elétrica possui imunidade constitucional do ICMS sobre operações destinadas a outros Estados (art. 155. § 2º, X, “b”, da CF/88). Obviamente, esta imunidade independe de lei complementar para ser fluída. Muito menos de convênio interestadual.

Até passado recente, as empresas estatais detinham o monopólio da produção e distribuição da energia elétrica aos consumidores finais. O modelo se esgotou na década de 90 do século passado. Com a crise do setor energético e o próprio aquecimento da economia, causado pelo Plano Real, foi necessário encontrar alternativas capazes de expandir o setor.

O Poder Público passou a apenas orientar e fiscalizar a prestação dos serviços de fornecimento de energia elétrica, agora a cargo de agentes desse setor, que foram divididos por atividades de geração, transmissão, distribuição e comercialização da energia elétrica. Estimulou-se a livre concorrência, dos setores.

---

[39] GANIM, 2009, p. 356.
[40] CONSTITUIÇÃO, 1988, ADCT § 9º art.34.

Roque Antonio Carrazza detalha a operação da distribuidora que, ao colocar contratualmente a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de “responsável” pelo recolhimento do ICMS, isto é, ela, paga tributo a título alheio, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito porque integra o polo passivo da obrigação tributária correspondente e contribuinte de fato porque suporta a carga econômica do tributo.

Na divisão das atividades dos agentes do setor de energia elétrica, segundo Roque Antonio Carrazza[41], ficou assim estabelecida. Quando as distribuidoras atendem aos “consumidores cativos” são por eles remuneradas por meio de tarifas (tarifas de energia e tarifas de fio) e são responsáveis, na condição de substitutas tributárias, pelo recolhimento do ICMS - Energia Elétrica. Já, quando as distribuidoras atendem aos consumidores livres, limitam-se a receber as tarifas de fio, cobradas pela utilização das infraestruturas de transmissão e/ou distribuição (TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, ou TUSD – Tarifa do Sistema de Distribuição).

São os agentes de comercialização (ou de geração) que vendem energia elétrica aos consumidores livres, deles cobrando o respectivo preço, sobre o qual, sim, é calculado o ICMS a pagar.

A operação de fornecimento de energia elétrica pelos agentes comercializadores aos consumidores livres, estão desvinculadas do processo de entrega.

Para Roque Antonio Carrazza[42] a disponibilização da rede para condução e entrega da energia elétrica não é nem pode constituir fato imponível do ICMS. Limitam-se a permitir, que seus equipamentos conduzam a energia elétrica até os consumidores livres. Não podem assumir a posição de responsáveis, na condição de substituto, pelo recolhimento do ICMS, pois não teriam como se ressarcir de pronto pelo ICMS recolhido, conforme § 7º, art. 150 CF/88.

---

[41] CARRAZZA, 2010, p.273.
[42] CARRAZZA, 2010, p. 275.

Por outro lado, Roque Antonio Carrazza[43] não distingue na Lei a possibilidade de exigir o tributo das distribuidoras com apoio no art. 124, II, do CTN (solidariedade legal), já que a situação em que se encontram, de meras disponibilizadoras dos meios materiais (equipamentos) para que se perfaça, no "mercado livre", a entrega, pelos agentes de comercialização (ou de geração), da energia aos consumidores livres, não está expressamente designada por lei.

Mais especificamente, separaram-se as atividades de geração , transmissão e distribuição de energia elétrica e abriu-se a possibilidade de esta mercadoria ser negociada livremente pelos grandes consumidores que, assim, desvincularam-se dos concessionários distribuidores (titulares de determinadas áreas geográficas de concessão e, até então, únicos responsáveis pelo fornecimento de energia elétrica aos usuários nelas instalados) e puderam adquirir o produto de quem lhes dessem maiores vantagens econômicas.

Roque Antonio Carrazza[44] explana que, atualmente, as distribuidoras atendem ao "mercado cativo" pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente seus fornecedores de energia elétrica e ao "mercado livre" grandes consumidores aos quais a legislação faculta escolherem seus fornecedores, valendo-se de critérios empresariais.

5.2 ICMS Substituição Tributária na Venda de Energia Elétrica a Consumidores Livres no Paraná

De acordo com Roque Antonio Carrazza[45], as concessionárias de distribuição de energia elétrica são responsáveis pela cobrança e recolhimento do ICMS incidente nas operações realizadas entre os agentes de comercialização ou de geração e os chamados consumidores livres, no regime de substituição tributária.

---

[43] Ibid., 2010, p. 276.
[44] Ibid., 2010, p. 273.
[45] CARRAZZA, 2010, p. 272.

Segundo José Eduardo Soares de Melo[46], a LC nº 102/00 (inserção do inciso IV do parágrafo único do art. 4º da LC 87/96) também qualificou como contribuinte o adquirente de energia elétrica, oriunda de outro Estado, quando não destinada a comercialização. Nas operações relativas ao fornecimento de energia elétrica, enquadram-se como contribuintes as concessionárias, as distribuidoras, os produtores independentes e os autoprodutores.

Com o fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos fiscalizatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido não do realizador do fato imponível, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil.

A antecipação do recolhimento do imposto por um terceiro, na figura da substituição tributária, tem se tornado alvo preferido dos legisladores estaduais como uma inesgotável fonte de arrecadação.

O Estado garante o recolhimento do imposto, geralmente, do primeiro da cadeia. Cobra-se o ICMS que seria devido até o consumidor final, por meio de uma base de cálculo presumida, relativamente a um fato futuro e incerto. A fiscalização é facilitada, uma vez que, elegendo como responsável pelo recolhimento o primeiro da cadeia o trabalho de verificação, a correta aplicação desse instituto se concentra nos grandes estabelecimentos industriais, importadores e distribuidores.

5.3 Aplicabilidade do ICMS Sobre Sucessivas Operações com Energia Elétrica

O Regulamento do ICMS do Estado do Paraná reserva um capítulo específico para tratar a questão da aplicabilidade do ICMS sobre sucessivas operações relativas à circulação de Energia Elétrica.

[46] MELO, 2009, p. 185.

O ICMS incidente nas sucessivas operações que destine a energia elétrica desde a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre é de responsabilidade de recolhimento ao Estado do Paraná, da Distribuidora de Energia Elétrica local, ou, às Geradoras e Produtoras Independentes, quando estas não estejam interligadas ao sistema nacional – SIN.

> RICMS-PR/2012, art. 373-A[47].
>
> Art. 373-A. Fica atribuída a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre (Convênio ICMS 77/2011):
>
> I - A empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros;
>
> II - O destinatário que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.
>
> § 1º A base de cálculo do imposto será o valor da última operação, nele incluídos o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede ou da linha de distribuição ou de transmissão à qual estiver conectado o destinatário, e quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros, de forma que resulte no preço praticado na operação final, conforme dispõe o inciso II do § 1º do art. 9º da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.

[47] RICMS-PR/2012, art. 373-A.

§ 2.º Na hipótese do inciso I do "caput", o destinatário da energia elétrica deverá, para fins da apuração da base de cálculo de que trata o § 1º, prestar ao fisco, nos termos de norma de procedimento, até o dia 12 (doze) de cada mês, declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica por ele consumida no mês imediatamente anterior, para o conjunto de todos os seus domicílios ou estabelecimentos localizados na área de abrangência do submercado Sul, conforme definido na Resolução 402, de 21 de setembro de 2001, da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, ainda que essa área alcance, total ou parcialmente, o território de outras unidades federadas.

§ 3.º Na ausência da declaração de que trata o § 2º ou quando esta não merecer fé, a base de cálculo do imposto, na hipótese do inciso I do "caput", será o preço praticado pela empresa distribuidora em operação final, relativa à circulação de energia elétrica objeto de saída, por ela promovida, com destino a domicílio ou estabelecimento, localizado no território paranaense, onde a energia elétrica deva, por força da execução de contrato de fornecimento firmado sob o regime da concessão ou permissão da qual ela for titular, ser consumida pelo destinatário em condições técnicas equivalentes de conexão e de uso do respectivo sistema de distribuição.

§ 4.º O destinatário da energia elétrica poderá, mediante requerimento dirigido ao Diretor da CRE, ser dispensado da obrigação de prestar a declaração prevista no § 2º em relação aos fatos geradores ocorridos desde o dia 1º de janeiro até o dia 31 de dezembro de cada ano, sendo que a concessão da dispensa implicará a aplicação do disposto no § 3º para fins de determinação da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações correspondentes aos fatos geradores objeto do respectivo pedido.

§ 5.º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias previstas na legislação do imposto, o sujeito passivo referido:

I - No inciso I do "caput", deverá emitir mensalmente a cada consumidor livre que estiver conectado ao seu sistema de distribuição, Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6, com série específica, no mês posterior ao do consumo da energia, observando-se as informações constantes da Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre - DEVEC, conforme definido em norma de procedimento;

> II - No inciso II do "caput", deverá emitir documento fiscal, até o último dia útil do mês subsequente ao da entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, conforme definido em norma de procedimento.

5.4 Alíquota nas Operações com Energia Elétrica

De acordo com o art. 14, III, "d", e V, "a" do RICMS-PR/2012[48], a alíquota de ICMS aplicável à venda de energia elétrica a estabelecimento adquirente do Estado do Paraná é a alíquota interna praticada no Estado, sendo 29%.

5.5 Base de Cálculo do ICMS Sobre Energia Elétrica

De acordo com o art. 6º, VIII, art. 8º, I, e art. 37-B, § 2º do RICMS-PR/2012[49],
a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada, no Estado do Paraná, da energia elétrica oriunda de outra unidade da Federação quando não destinada à industrialização ou comercialização. Na falta desse valor, a base de cálculo do imposto é o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia elétrica.

Devem ser observadas, as regras especiais constantes no do art. 373-B do RICMS-PR/2012, inclusive para cálculo do imposto, previstas do § 2º, do mesmo artigo.

> § 2.º O valor do imposto a ser apurado e pago nos termos deste artigo deverá:

---

[48] RICMS-PR/2012, art. 14, III, "d", e V, "a".

[49] RICMS-PR/2012, art. 6º, VIII, art. 8º, I, e art. 37-B, § 2º.

> I - Corresponder ao resultado da aplicação da alíquota interna, prevista no art. 14, observado o disposto no § 1º do art. 373-A;
>
> II -Para fins do disposto no § 3º do art. 18, ser recolhido no prazo previsto na alínea "c" do inciso XVII do art. 75.

Relativamente às operações de circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de contratação livre (Convênio ICMS 77/2011[50]):

a) até o dia 9 do mês subsequente à emissão do documento fiscal previsto para a hi pótese no inciso I do "caput" do art. 373-A do RICMS-PR/2012[51];

b) até o último dia do mês subsequente ao da entrada da energia, no estabelecimento;

c) até o dia nove do mês subsequente ao término do período de apuração no qual tiver sido efetuada a respectiva retenção nas hipóteses dos artigos 373-B e 373-C, do RICMS-PR/2012[52].

5.6 Crédito do ICMS Sobre Energia Elétrica

De acordo com o artigo 23, § 7º, do RICMS-PR/2012[53], a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente dará direito a crédito a partir de 1º.01.2020, exceto quando:

a) for objeto de operação de saída de energia elétrica;

---

[50] CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 77/2011. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2011/cv077_11. Acesso em: 18 dez. 2015.

[51] RICMS-PR/2012, art. 373-A

[52] Ibid., art. 373-B e 373-C.

[53] RICMS-PR/2012, ART. 23, § 7º.

b) for consumida no processo de industrialização, inclusive no depósito, armazenagem, entrepostagem, secagem e beneficiamento de matéria-prima;

c) seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

6. CONCLUSÃO

O trabalho de conclusão de curso, foi desenvolvido através de pesquisas em legislação específica do ICMS e ICMS Substituição Tributária na venda de Energia Elétrica para consumidores do mercado de contratação livre no Estado do Paraná e em livros de renomados autores, como Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo.

Através dos estudos do setor elétrico e do processo de comercialização da energia, principalmente a praticada pelos geradores e comercializadores, que atuam no mercado livre e da incidência dos impostos nessas operações, possibilitou um diagnóstico da estrutura do setor.

Foi possível constatar que o Governo vem adotando, cada dia mais, o regime de substituição tributária no ICMS com o objetivo de centralizar a cobrança do recolhimento desse tributo em uma gama reduzida de contribuintes, facilitando assim as fiscalizações e evitando a prática de sonegação de impostos. Para isso ele atribuiu a responsabilidade do recolhimento no início da cadeia objetivando o recolhimento antecipado de todo o imposto correspondente às operações subsequentes.

Diante do exposto no presente trabalho, conclui-se que o questionamento inicial, identificado como o problema do tema, pode ser respondido pela análise do Artigo 373-A do regulamento do ICMS do Paraná, onde o ICMS incidente nas sucessivas operações que destine a energia elétrica desde a produção ou importação até a última operação que a destine ao consumo de destinatário que a tenha adquirido em ambiente de contratação livre é de responsabilidade de recolhimento ao Estado do Paraná, da Distribuidora de Energia Elétrica local, ou às Geradoras e Produtoras Independentes. Dessa forma, sintetizando a norma citada, há incidência do ICMS substituição tributária nas operações de alienação de energia elétrica realizadas entres os agentes comercializadores ou geradores e os chamados consumidores livres, sendo atribuído às concessionárias de distribuição

de energia elétrica a responsabilidade pelo recolhimento do imposto em todas as cadeias.

Com isso o objetivo geral deste trabalho foi alcançado. Como também cada objetivo específico, visto que, foi apresentado de forma sintética cada conceito e definição da substituição tributária. Descrevemos os elementos constitutivos deste instituto tributário, cada legislação que o constituiu e a normas reguladoras tanto no âmbito federal, como no Estado do Paraná, especificamente no ramo de energia elétrica.

Por fim, foi possível concluir com o presente estudo, que o Governo vem procurando obter um maior controle sobre sua arrecadação, para tanto está aprimorando e unificando as leis, buscando o fim da guerra fiscal entre os Estados e adotando cada vez mais o instituto da substituição tributária, como técnica de tributação, concentrando dessa forma as obrigações em um universo mais reduzido de contribuintes e assim facilitando sua fiscalização.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. ANGHER, Anne Joyce, (org.) Vade mecum Rideel**:** concursos e OAB. 17.ed. São Paulo: Rideel, 2013.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências**. (LEI KANDIR). ANGHER, Anne Joyce, (org.) Vade mecum Rideel: concursos e OAB. 17.ed. São Paulo: Rideel, 2013.

BRASIL. **Decreto nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados**. ANGHER, Anne Joyce, (org.) Vade mecum Rideel: concursos e OAB. 17.ed. São Paulo: Rideel, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Regra Matriz do ICM**. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CCEE. **COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA**. Disponível em: <http://www.ccee.org.br > Acesso em: 18 out. 2015.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 77/2011**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2011/cv077_11>. Acesso em: 18 dez. 2015.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 92/2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2015/convenios-icms-92-15>. Acesso em: 08 jan. 2016.

ONS. Operador Nacional do Setor Elétrico. **Modelo Setorial**. Disponível em: <www.ons.org.br/institucional/modelo_setorial.aspx>. Acesso em 18 out. 2015.

Palácio do Planalto. Presidência da República. **Portal de Legislação**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5163.HTM. Acesso em 20 dez. 2015.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário: teoria e prática**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GANIM, Antonio. Prefácio. In: BORGES, Eduardo de Carvalho; LEME, Delvani. **Tributação no Setor Elétrico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GANIM, Antonio. **Setor Elétrico Brasileiro: aspectos regulamentares, tributários e contábeis**. Brasilia: Canal Energia; Synergia, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marlene Talarico. **Substituição tributária por antecipação do futuro fato gerador do ICMS – responsabilidade exclusiva do substituto**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 170, nov. 2009.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade no ICMS**. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS Questões Polêmica**. Curitiba: Juruá, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **O ICMS – Emenda 3/93, Substituição para Frente, "Pagamento Antecipado", Princípio da Legalidade e Limites da Competência Tributária**. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS Questões Polêmica**. Curitiba: Juruá, 2006.