



DIAT

informativo

Florianópolis, março de 2017.

O princípio da solidariedade social atua como instrumento a guiar o legislador na elaboração da lei tributária para lhe conferir um caráter redistributivo, mas jamais para instituir e exigir tributo em desacordo com a autorização constitucional.

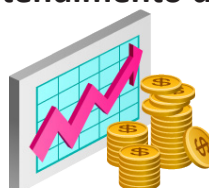
Joacir Sevegnani

Reforma tributária: proposta do RS para um novo ICMS



página 03

Restituição do ICMS-ST: o novo entendimento do STF



página 17

TUST/TUSD. Integram a base de cálculo do ICMS?



página 09

Resenha: a solidariedade social no Estado constitucional de direito.



página 16

E mais...

Notícias da Diat	página 02
Agenda Tributária	página 02
Atualidades da legislação	página 03
A arrecadação e o desempenho do GES	página 05

** As matérias assinadas são de exclusiva responsabilidade de seus autores, não representando necessariamente o pensamento da Diat sobre o assunto.*

Notícias da Diat

No último dia 12 do corrente teve lugar reunião dos Gerentes Regionais, nas instalações da DIAT, no Corporate Park. Na ocasião, o novo Diretor, Júlio Fazoli, apresentou o seu programa de trabalho. O Secretário Adjunto, Renato Lacerda, por sua vez, tratou dos desafios da mudança e da distribuição de tarefas entre a DIAT e o Gabinete. O Gerente de Fiscalização, Rogério de Mello, tratou da reestruturação dos GRAF e do planejamento e direcionamento das ações fiscais.



Agenda Tributária

4º Congresso Nacional de Tributos

11 de abril de 2017

Pullman Caesar Business – Rua Olimpíadas, 205, Vila Olimpia, SP

Confeb – Changing Tax Education

<http://confeb.liveuniversity.com/congresso-nacional-de-tributos/>

V Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

Influência do novo CPC no processo judicial tributário

29 a 31 de maio de 2017

Salão Nobre da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Largo de São Francisco, 95, Centro, São Paulo, SP

IBDT – AJUFE/AJUFESP – DEF – FDUSP

<https://netfeiras.com.br/congressos/ibdt/>

XVI Congresso de Direito Tributário em Questão

30 de junho a 2 de julho de 2017

Centro de Eventos do Hotel Serra Azul – Gramado RS

Promoção: Fundação Escola Superior de Direito Tributário

Rua Mariante, 284/ Porto Alegre RS, Fone: 51 30295307

17º Congresso da IFA (International Fiscal Association)

De 27 de agosto a 1º de setembro de 2017

Rua Visconde de Silva, 52/1004, Botafogo RJ, Fone: +55 21 2286 28 46

info@ifa2017rio.com.br

9º Seminário Catarinense de Transparência e Controle Social

29 e 30 de agosto de 2017

Auditório do Conselho Regional de Contabilidade – CRC, Florianópolis.

Promoção: Programa Estadual de Educação Fiscal – PEEF.

III GTAP 2017: Congresso Brasileiro de Gestão Tributária na Administração Pública

19 e 20 de outubro de 2017

Salvador BA



* Os interessados poderão solicitar sua participação nos eventos mediante preenchimento do formulário “Proposta para Participação em Eventos”, fornecido pela Escola Fazendária.

** Deverá ser solicitado do participante a socialização dos conteúdos do evento, em forma a ser definida pela Escola Fazendária.

Atualidades da legislação

Nota Técnica nº 13 – Crédito presumido na operação de saída subsequente à entrada com diferimento.

Nota Técnica nº 14 – Remessa para industrialização entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Nota Técnica nº 15 – Não-cumulatividade, compensação e crédito do ICMS.

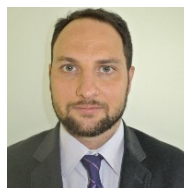
Ato DIAT 006/2017 – Adota pesquisas e fixa os preços médios ponderados a consumidor final para cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com cerveja, chope, refrigerante e bebida hidroeletrólítica e energética.

Ato DIAT 008/2017 – Altera o Ato DIAT nº 032, de 2016, que adota pesquisas e fixa os preços médios ponderados a consumidor final para cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com cerveja, chope, refrigerante e bebida hidroeletrólítica e energética.

Portaria SEF nº 091/2017 – Redefine a quota de óleo diesel com isenção de ICMS para as embarcações pesqueiras de Santa Catarina no exercício de 2017.

Portaria SEF nº 092/2017 – Altera a Portaria SEF nº 164, de 14 de julho de 2004, que aprovou a Tabela de Códigos de Receita para fins de preenchimento do Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais - DARE-SC.

Decreto nº 1.099/2017 – Internaliza o Ajuste SINIEF 18/16, que altera as descrições e respectivas notas explicativas dos CFOP(s) relativos a operações com bens ou mercadorias para demonstração, visando alcançar também, para os mesmos códigos, as operações com bens ou mercadorias para mostruário ou treinamento.



Adenilson Colpani

Proposta do RS para salvar o ICMS

Com a retomada das discussões sobre a reforma tributária e o surgimento de toda ordem de ideias disparatadas, o ICMS está correndo perigo. À primeira vista, parece uma boa ideia a substituição do ICMS por um IVA, porém sem esclarecer o que seria esse novo imposto. O risco é a reforma se resumir na mudança da sigla, mas preservando todos os problemas da sigla anterior, como é costume nas reformas brasileiras. Não podemos esquecer que o ICMS foi inspirado no IVA europeu, sofrendo, porém, fortes distorções em relação ao modelo original.

Nesse contexto, a SEFAZ-RS apresenta uma proposta bastante original para salvar o ICMS, que foi exposta perante seleta plateia no dia 27 de março, no auditório da 1ª GERFE, pelo AFTE Giovanni Padilha da Silva.

A exposição iniciou com um diagnóstico do

ICMS, apresentado como ineficiente, regressivo, complexo, facilitador da “guerra fiscal” e com arrecadação concentrada em poucos produtos (energia elétrica, combustíveis etc.). A ineficiência, no caso, seria do sistema econômico e não da administração tributária a que se aplica o princípio da eficiência previsto no art. 37 da Constituição. Contudo, essa ineficiência seria induzida pelo sistema tributário, destacando-se a existência de múltiplas alíquotas, o excesso de isenções, às restrições à compensação (não-cumulatividade), devolução precária dos créditos relativos à exportação e a base de arrecadação restrita.

A solução seria recuperar o ICMS como tributo neutro que não interfere na tomada de decisão dos agentes econômicos, aproximando-se mais do IVA moderno, como praticado pela maioria dos países. Ou seja, torna-lo um imposto

simples, eficiente e com alto potencial arrecadatório.

A proposta, no entanto, seria de medidas que poderiam ser tomadas por cada Estado, independentemente da sua adoção pelos demais. Com isso, ficariam temporariamente afastadas medidas de âmbito nacional ou que dependam de alterações na Constituição, tais como a adoção do princípio de destino e a inclusão de todos os serviços na base do ICMS.

O que é possível fazer por iniciativa de cada Estado? Em primeiro lugar, pode ser reduzido o número de isenções, principalmente eliminando as isenções de caráter extrafiscal – que atuam sobre o comportamento dos contribuintes. Em segundo lugar, cada Estado pode eliminar as restrições à compensação, implementando, na íntegra, os créditos financeiros previstos na LC 87/1996. Isso significa a recuperação, pelo contribuinte, de todo imposto que onerou a atividade da empresa, inclusive apropriando os créditos de bens de uso e consumo, mediante concessão de créditos presumidos do mesmo valor (enquanto perdurarem as restrições do art. 33 da referida lei complementar).

Os Estados também podem tornar mais ágil a devolução dos créditos correspondentes às exportações, realizando, dessa forma, os fins pretendidos pela EC 42/2003. Por fim, os Estados podem deixar de adotar alíquotas seletivas, em favor de uma alíquota única o que traria maior eficiência ao sistema.

Mas, a maior originalidade da proposta – que também pode ser adotada unilateralmente pelos Estados – consiste no como tornar o imposto regressivo (ou menos progressivo). Como sabido, os impostos indiretos são naturalmente progressivos, onerando os mais pobres, em favor dos mais ricos. As medidas adotadas para dar alguma regressividade ao ICMS, como alíquotas seletivas e cesta básica, tem sido distorcidas no sentido de favorecer empresas e não consumidores ou para atender às necessidades da arrecadação.

A proposta é substituir todos esses mecanismos, inclusive as isenções objetivas, pelo que os proponentes denominam de “isenções subjetivas” que não são propriamente isenções –

não modificam nenhum dos aspectos da norma de incidência tributária – mas a devolução, total ou parcial, do imposto pago, aos 30% mais pobres. Argumentam que isso seria possível mediante um cadastro único e o uso da nota fiscal eletrônica (tomando como modelo a nota fiscal “paulista”). Ou seja, os meios tecnológicos estão disponíveis. Com isso, a “progressividade” do imposto beneficiaria efetivamente os consumidores de menor poder aquisitivo e não as empresas ou a Fazenda Pública.

Com isso, o ICMS se torna um pouco mais semelhante ao IVA moderno, como praticado pelos demais países. Em primeiro lugar, o potencial arrecadatório deve aumentar, como consequência de um ambiente de negócios mais favorável às empresas e, consequentemente, a intensificação da atividade econômica. Entre os fatores que levariam à maior eficiência econômica, foram citados (i) o estímulo à atividade produtiva, (ii) o aumento do poder aquisitivo da população, (iii) o aumento da competitividade das empresas e (iv) o estímulo à atividade exportadora.

A progressividade do imposto, pela via da devolução do imposto às camadas mais pobres, atenderia aos critérios de equidade e redistribuição.

Do ponto de vista da simplicidade, argumentam os proponentes que o novo ICMS (i) não altera os procedimentos dos contribuintes, (ii) reduz os custos das empresas, (iii) traz maior eficácia operacional e (iv) torna o tributo mais transparente. Já do ponto de vista da Fazenda, a proposta reduz a vulnerabilidade da arrecadação que não fica tão dependente de poucos produtos.

A pergunta final: o que levaria a classe política a abandonar o poder de dar isenções e apoiar a proposta? Naturalmente, o quanto ela se sentir pressionada pela opinião pública, pelos empresários e pelas instituições que cobram maior responsabilidade na gestão da coisa pública.





A arrecadação e o desempenho dos GES

O desempenho da arrecadação dos Grupos Especialistas, em março/2017 totalizou R\$ 1,39 bilhão, representando um crescimento de 5,71% acima do valor recolhido em março de 2016. A meta estabelecida para o ano de 2017 ficou em 9,51% em relação aos valores arrecadados em 2016.

A arrecadação nominal do Gescol alcançou no mês de março R\$ 297,3 milhões, com acréscimo de R\$ 5,7 milhões (1,9%) sobre o valor arrecadado no mesmo período do ano anterior. Esse desempenho pouco expressivo decorre essencialmente do baixo crescimento do consumo de combustíveis no primeiro bimestre, especialmente o diesel. E na gasolina, que isoladamente apresenta um crescimento relativamente bom no período, não se pode desconsiderar que parte desse crescimento resulta da mera substituição pelo consumo de etanol. E são esses dois combustíveis que respondem por cerca de 86% da arrecadação do setor, sendo que gasolina responde por 62% e o diesel por 24%. Considerando a tendência de queda no preço dos combustíveis, temos como cenário mais provável para os próximos meses o de uma arrecadação ainda crescente, porém com incrementos pouco robustos.

Quanto a atuação do grupo, sintonizado com as diretrizes estabelecidas pela administração tributária, o foco das atividades do GESCOL tem se voltado para o monitoramento e análise permanente das operações com combustíveis, o que permite identificar e corrigir com agilidade os erros ou omissões do contribuinte, assegurando o pagamento espontâneo, tempestivo e integral do imposto devido.

O resultado do Gesene pode ser considerado bom, apesar da queda de 9,16% em relação a março do ano passado. Há que se considerar, nesta análise, que entre 2016 e 2017 as tarifas da energia elétrica sofreram reajuste negativo de 5,3% em agosto, além do fim das bandeiras tarifárias que representam, quando na condição de vermelha, acréscimo de 6%. Deste modo, a queda verificada está dentro do esperado e deverá se manter ao longo do ano.

Para o mês de abril a ANEEL fez dois anúncios, o primeiro é a volta da bandeira vermelha (acréscimo de 6% na tarifa) e o segundo uma

redução tarifária pontual e única (somente em abril), na ordem de 12%, na média. Deste modo, considerando o acréscimo da bandeira vermelha com a redução pontual teremos uma queda no faturamento e, também no imposto que será diluído entre os meses de abril e maio, com reflexos na arrecadação de maio e junho de 6%, aproximadamente, além da queda normal que 2017 apresenta em relação a 2016.

As ações judiciais continuam a corroer a arrecadação do setor, atualmente há três modalidades de ações que contestam a base de cálculo, no fornecimento de energia elétrica, como TUST/TUSD, a Conta Desenvolvimento Energético (CDE) – i.e. ações que contestam a cobrança do adicional na tarifa que custeia a universalização da energia e os programas sociais de baixa renda – e sobre o valor da demanda não utilizada.

O setor de bebidas de Santa Catarina apresentou crescimento no mês de março de 2017 em relação ao mesmo mês de 2016 equivalente a R\$ 13,3 milhões de reais que, em percentual representa 12,8%. Este percentual ficou ligeiramente acima da meta dos 11% estabelecida pela Coordenação Geral dos GES.

A arrecadação oscilou positivamente de R\$ 103,5 milhões em março de 2016 para R\$ 116,8 milhões em 2017. O crescimento acumulado de 14,5% na arrecadação das bebidas é superior ao volume de bebidas frias circulados em nosso território o que demonstra a eficácia do GESBEBIDAS no combate à evasão e elisão fiscal bem como à otimização da base de cálculo através das pesquisas de Preços Médios a Consumidor Final – PMPFs.

O bom nível de civilidade tributária dos principais contribuintes do setor, também tem ajudado a manter esse nível de arrecadação. A líder do mercado de cervejas segue sendo a Ambev com 82% do Market Share.

Cervejas e refrigerantes representaram 89,7% da arrecadação acumulada do ano; vinhos 1,6%, Bebidas Quentes 4,1%, Água Mineral 1,0%, Energéticos 1,0% e, o restante, 2,6%.

O desempenho da arrecadação do GESSUPER apresentou excelente crescimento de 9,61% em relação a arrecadação de março/2016.

Ajustando-se a arrecadação pelo acréscimo das transferências de crédito nos períodos, chegou-se a variação real em 12,02%.

A arrecadação do setor está sendo influenciada negativamente pelo agravamento da crise econômica com reflexos na manutenção de empregos, levando o consumidor a mudar hábitos de consumo, priorizando compras de abastecimento doméstico, além de buscar fornecedores mais acessíveis, como é o caso dos “atacarejos”.

Em março, a arrecadação do setor de comunicações apresentou uma melhora considerável, já sendo possível sentir os reflexos da volta da tributação nas assinaturas de telefonia. Em relação a esse fato, aguarda-se a publicação do Acórdão no RE 912888 onde deverá ser estabelecida a modulação dos efeitos da decisão, o que poderá repercutir positivamente na arrecadação de ICMS caso se determine a incidência do imposto sobre fatos pretéritos.

Aguardamos para breve a regulamentação do Convênio ICMS nº 95/2016, que autoriza a concessão de anistia de multa e de juros e que permite parcelamento de débitos relativos a serviços de telecomunicações. Tal providência é de extrema urgência e relevância, tendo em vista que ajudará a incrementar a arrecadação do setor, pois permitirá que empresas autuadas nos últimos anos regularizem seus débitos, passando a tributar corretamente os serviços de telecomunicações prestados. O benefício tem o potencial de arrecadar até R\$ 220 milhões.

A ABRAMAT (Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção) que representa 70% das indústrias de materiais de construção do país, estima que haja uma queda de vendas no primeiro semestre da ordem de 6% e a recuperação no segundo semestre irá depender da evolução das variáveis macroeconômicas, reversão do desemprego e queda nos juros. Não obstante a visão desfavorável da entidade, a arrecadação geral do grupo em março de 2017, referente a fatos geradores de fevereiro de 2017, apresentou um incremento em termos nominais de 4,26% na comparação anual e de 5,84% no acumulado ao final do trimestre na comparação com o mesmo período de 2016. Tal desempenho, no acumulado, representou um incremento de R\$ 16,9 milhões ao

erário público no período. Segundo dados da ANAMACO, as vendas no varejo de material de construção no primeiro bimestre de 2017 tiveram desempenho similar ao registrado pelo setor no mesmo período do ano passado, ficando, na média, 1% acima do mesmo período de 2016. Além disso, ação de cobrança de débitos de ICMS com os benefícios do Convênio ICMS 77/2016 o que resultou no recolhimento de R\$ 17,5 milhões no trimestre.

Por outro lado, o grupo vem empreendendo ações fiscais objetivando minimizar os efeitos negativos do contexto econômico desfavorável, com atenção especial à ação fiscal de monitoramento de empresas, com vigilância no desempenho de cerca de 800 estabelecimentos que respondem por mais de 80% da arrecadação do grupo, com diversas verificações fiscais pontuais efetuadas sob esse título.

Para o decorrer de 2017, é esperado ainda um ano bem difícil para o grupo, especialmente pelas projeções de baixo crescimento econômico, com perspectivas de alguma melhora no segundo semestre. No entanto, as medidas que foram anunciadas pelo governo até agora devem influenciar, mais cedo ou mais tarde, na arrecadação do grupo. Os bancos também estão trabalhando para oferecer juros menores aos clientes interessados em programas de financiamento para reforma e construção e o saque das contas inativas do FGTS também devem ajudar as famílias a transformarem aquela reforma que estava apenas nos planos em realidade.

Contrariando a expectativa, o resultado alcançado pelo Gesauto em março foi positivo; mesmo com a queda acentuada nas vendas de veículos novos em fevereiro (base para a arrecadação de março), o setor de veículos apresentou crescimento, assim como os setores de autopeças e embarcações; já o setor de pneumáticos apresentou pequena retração e carrocerias teve resultado negativo.

Mesmo com a expectativa de queda na arrecadação, o setor de veículos encerrou o mês de março com crescimento, alcançando 3,67%. A expectativa de aquecimento nas vendas de veículos novos começa, lentamente, a acontecer. As primeiras informações referentes às vendas no mês de março foram positivas, apontando para um quadro mais positivo nos próximos

meses. O crescimento verificado em relação ao primeiro trimestre de 2016 foi de 3,50%.

Observou-se uma mudança no mercado de automóveis novos em março, com uma melhora bastante expressiva nas vendas; se esta mudança vai se manter nos próximos meses, configurando um efetivo aquecimento nas vendas, é difícil prever. O resultado das vendas de veículos novos em março, que é base para abril, entretanto, nos deixa otimistas quanto à arrecadação do mês. Esperamos um bom resultado para abril, com o resultado do setor de veículos novos como o principal fator para esta expectativa positiva.

A arrecadação do Gesredes cresceu 21,3% em março de 2017, em relação ao mesmo período de 2016. Influenciaram no desempenho, o incremento de R\$ 2 milhões na arrecadação em razão do fim do crédito de estoque pela saída de produtos da ST em jan/2016 e o levantamento de débitos de empresas inadimplentes resultando em adesão aos benefícios concedidos pelo Convênio 77 gerando incremento na arrecadação de 02/2017 no montante de R\$ 4.2 milhões.

A arrecadação do mês de março do Gesmed atingiu o montante de R\$ 82.972.291,38 o que representa um acréscimo percentual, em relação ao igual período do ano anterior, de 17,37%, significando, também, que ingressaram nos cofres do Estado R\$ 12.280.243,68 a mais em relação a março de 2016.

Não obstante, a continuidade da operação PMC-NFe, que está verificando o cumprimento da legislação tributária quanto à correta utilização da base de cálculo, também trouxe reflexos na arrecadação, uma vez que diversos contribuintes que já foram fiscalizados e tiveram seus processos administrativos julgados no TAT/SC, e passaram a efetuar o cálculo do ICMS-ST de maneira correta, aumentando sua arrecadação. Além disso, cumpre-nos esclarecer que o impacto da inflação nos preços das demais mercadorias (cosméticos, perfumaria e produtos de higiene pessoal) é um fator que pode auxiliar no incremento da arrecadação no decorrer do ano. Ressalte-se que a tendência é de estabilidade na arrecadação até o final do ano em virtude da crise econômica que atinge o Brasil, podendo

haver meses em que a arrecadação será bem superior àquela obtida em 2016, como ocorreu em março.

A variação nominal de arrecadação das empresas ligadas ao GESTEXTIL, aumentou em R\$ 14.685.488,00 (quatorze milhões seiscentos e oitenta e cinco mil e quatrocentos e oitenta e oito reais) no mês de março/2017. Se comparada ao mesmo mês do ano anterior, apresenta um acréscimo percentual da ordem de 25,81% (Dados extraídos do ICMS declarado – S@t/SEF).

O detalhamento da arrecadação por códigos de receita, demonstra que o recolhimento de ICMS Normal (código de pagamento 1449) apresentou um acréscimo percentual de 16,41% em relação ao mesmo período do ano anterior, sendo o principal componente na grade de arrecadação do período.

O faturamento estimado das empresas do GESTEX, conforme informação extraída do Sistema de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina (SAT), cresceu 7,72% (fevereiro/2016 x fevereiro/2017).

Assim, cremos que o aumento da arrecadação do GESTEXTIL de 25,81% (fevereiro/2016 x fevereiro/2017) não só reflita uma tendência de aumento de faturamento das empresas do setor (resultado, talvez, da leve melhoria em alguns índices de mensuração de resultados da Economia nacional), como também, reflita ainda os recolhimentos derivados do Convênio ICMS 77/2016 (principalmente o cód. 2623), o aumento nos pagamentos de Imposto declarado (parcelado cód. 1546) e da Dívida Ativa (parcelada cód. 5835). Deve-se observar ainda que o ICMS (cód. 1449) vem apresentando um desempenho crescente, desde outubro de 2016 (exceção feita ao mês de dez/2016), data do início de mudanças na legislação do Setor, visando a impedir um acúmulo excessivo de créditos do imposto (através do planejamento tributário) em operações diferidas realizadas por contribuintes que se utilizam dos benefícios do Crédito Presumido, concedidos pela SEF/SC. Estudo mais acurado sobre o tema está em fase de encaminhamento ao DIAT, demonstrando melhor tais resultados.

A arrecadação do GESMETAL no mês de março de 2017 foi de R\$ 56.729.133,41 o que repre-

senta um aumento de R\$ 10.740.962,62 em relação ao mesmo período do ano anterior. Dois setores contribuíram positivamente na arrecadação, sendo que no setor de eletrodomésticos houve um incremento de 98,30%, e no setor de Fundição de Ferro e Aço houve um incremento de 78,67%, juntos os dois setores chegam a cifra de R\$ 10.261.043,96 de incremento em comparação com o mês de março de 2016. Do lado negativo temos o setor de Fabricação de máquinas e equipamentos para a agricultura e para a indústria onde houve um decréscimo de -37,06% que representa uma diminuição de R\$ 2.332.968,88 em comparação com o mês de março de 2016.

Analisando as principais receitas do mês de março de 2017, pode-se observar que o ICMS normal apresentou um forte incremento de 46,51% em relação ao mesmo período de 2016. As operações com substituição tributária apresentaram queda de 12,05%. O resultado negativo na arrecadação do ICMS substituição tributária no grupo GESMETAL deve persistir nos meses seguintes, pois este é o resultado do impacto das regras do ICMS sobre o comércio eletrônico que afeta o setor de eletrodomésticos.

A arrecadação acumulada de janeiro a março deste ano teve uma melhora devido ao bom resultado apresentado neste mês, sendo que entre as principais receitas o ICMS Normal apresenta resultado positivo, já as receitas com ICMS Substituição Tributária e com Importação permanecem com resultados negativos.

A arrecadação do GESTRAN no mês de março apresentou incremento de 3,74% em relação a março/2016 o que é visto de forma bastante positiva, visto que, historicamente o mês de março apresenta a menor arrecadação do ano para o setor. Destaque-se, também, os sub-setores de Transporte de Cargas e Atividade Portuária apresentando incremento de 6,56% e 10,70% em relação a março de 2016 respectivamente o que sugere uma retomada na atividade econômica.

O destaque negativo do setor para o mês de março foi a greve dos caminhoneiros autônomos na região de Itajaí. Esta paralização afetou a movimentação de cargas na região acarretando queda no faturamento das transportadoras locais. Contudo, a que se considerar que

a greve não afetou a arrecadação do setor no mês de março, o reflexo da paralização se dará no mês de abril de 2017.

Em março deste ano, a arrecadação dos contribuintes vinculados ao GESAGRO apresentou variação positiva de 8,74%, em relação ao mesmo período do ano anterior, no acumulado do ano, temos um incremento de 13,01%.

O mês de março/2017 apresentou acréscimo de 22,57% na arrecadação do GESED em comparação com o mesmo mês do ano anterior. O referido desempenho se deve, basicamente, ao aumento do valor do ICMS Normal (1449), que subiu de R\$ 15.107.111,36 em 03/2016, para R\$ 22.012.361,20 em 03/2017, proporcionando acréscimo de 45%.

Considerando que a arrecadação do GESED pode constituir-se num bom termômetro para medição do desempenho da economia, por abrigar as empresas fabricantes de embalagens de papel, papelão e plásticos, o comparativo entre os valores do faturamento indica que ainda não ocorreu a esperada retomada do crescimento econômico.

O melhor desempenho da arrecadação (22,57%), em comparação com o faturamento do setor que apresentou decréscimo 1,77%, pode ser creditado também ao trabalho prioritário de monitoramento e acompanhamento dos contribuintes do GESED, do benefício proporcionado pelo Convênio 77/2016 e pelo esforço dos setores de cobrança que proporcionou aumento considerável de arrecadação dos créditos inscritos em dívida ativa.

A arrecadação do mês de março do Gesac totalizou R\$ 10.294.598,47, ficando dentro do esperado para o período. Tal valor representa um pequeno crescimento de 0,37% em comparação com o mês de março de 2016. Em relação ao período imediatamente anterior, fevereiro de 2017, a redução observada foi de 16,86%. Este comportamento foi observado no ano de 2016 quando a redução entre os meses de março de 2016 e fevereiro de 2016 alcançou 16,55%.

A arrecadação setorial caminha para a estabilização conforme os dados indicam, e, conforme o planejamento de suas atividades para o ano de 2017, o GESAC já está iniciando as ações auxiliares de monitoramento e acompanhamento

dos contribuintes que compõem seu grupo de interesse.

Contrariando a tendência dos últimos meses do ano de 2016, as importações catarinenses de março de 2017 alcançaram um crescimento real de 27,15%. A expectativa é de melhora no cenário a partir deste ano. O mesmo cenário ocorreu em relação às exportações que aumentaram 25,54% em relação ao mês imediatamente anterior, mesmo com todo o problema da Operação Carne Fraca da Polícia Federal. Os reflexos dessa operação aparecerão nos próximos meses quando o cliente estrangeiro começar a devolver as cargas.

As Chinas mantêm-se na primeira posição de país de origem dos produtos importados enquanto os EUA ficaram como o principal comprador dos nossos produtos exportados.

O universo de atuação do GESSIMPLES abrange

as empresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. No mês de março de 2017, a arrecadação de ICMS dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional atingiu a cifra de R\$ 63,5 milhões, considerando todos os códigos relativos ao SIMPLES NACIONAL (3050, 3069, 3077, 3085, 3093, 3107, 3352, 3360, 6351, 6700, 6718, 6785 e 7491) o que representou um acréscimo nominal de 4,4% em relação ao mesmo período de apuração do exercício anterior (março de 2016).

Santa Catarina mantém-se na 4ª posição na distribuição, por estado, da parcela relativa ao ICMS no Simples Nacional. É superada apenas por São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro respectivamente.

A TUST e a TUSD na composição da base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica

O setor elétrico brasileiro passou por grandes transformações a partir da década de 1990, em que se propôs a quebra do monopólio então existente, promovendo a desverticalização do setor e permitindo que vários agentes privados explorassem as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia.

O novo modelo do setor elétrico também permitiu a existência do chamado “consumidor livre”, criado pela Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e que poderia escolher livremente o fornecedor de energia, além das figuras do produtor independente e do autoprodutor de energia, estabelecidas na mesma lei.

A evolução do modelo culminou com a Lei nº 10.848, de 2004, que estabeleceu dois ambientes para celebração de contratos de compra e venda de energia, quais sejam o Ambiente de Contratação Regulada (ACR) e o Ambiente de Contratação Livre (ACL), além de estabelecer regras que permitiram uma maior competição entre os agentes.

De acordo com Antônio Ganim, o novo modelo

de comercialização de energia elétrica estabelecido pela Medida Provisória nº 144, de 2003, convertida na Lei nº 10.848, de 2004, e regulamentado pelo Decreto nº 5.163, de 2004, e alterações posteriores, teve como diretriz a segurança no suprimento de energia elétrica e a modicidade tarifária, buscando também, de certa forma, a estabilidade regulatória e a continuidade da universalização do atendimento a todos os consumidores brasileiros. O § 2º do art. 1º do referido decreto define ACR como “o segmento do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes vendedores e agentes de distribuição, precedidas de licitação, ressalvados os casos previstos em lei, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos”. ACL, por sua vez, é definido como “o segmento do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica, objeto de contratos bilaterais livremente negociados, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos”.

As distribuidoras de energia elétrica do sistema interligado brasileiro sejam na condição de

concessionária, permissionária ou autorizada de serviço público de distribuição de energia elétrica, devem garantir a totalidade do atendimento a seu mercado consumidor. Essa garantia é obtida a partir da contratação de energia no ambiente regulado, que é realizada por intermédio de licitações, na modalidade de leilões públicos, podendo essa energia ser decorrente de empreendimentos de geração existentes, bem como de novos empreendimentos de geração.

No Ambiente de Contratação Regulada (ACR), as concessionárias, permissionárias e autorizados do serviço público de distribuição de energia elétrica, assinarão contratos denominados de Contrato de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (CCEAR), com todos os vencedores dos leilões de energia elétrica provenientes de empreendimentos de geração novos ou existentes, cujos prazos de vigência serão de no mínimo quinze anos e no máximo de trinta anos para os casos específicos de novos empreendimentos, e no mínimo de cinco anos e no máximo de quinze anos para os empreendimentos já existentes.

Já no Ambiente de Contratação Livre (ACL), a contratação ocorre mediante operações de compra e venda de energia elétrica realizadas necessariamente entre os agentes comercializadores, importadores, exportadores e os consumidores livres, incluindo também, por opção, os geradores em regime de produção independente e de serviço público, que por disposição legal podem vender energia elétrica tanto no ambiente de contratação regulada como no ambiente de contratação livre. Essas operações comerciais são contratadas bilateralmente e livremente pactuadas entre as partes, no que se refere a preços, quantidade e prazos de suprimento, estando os referidos contratos também sujeitos ao registro na CCEE.

As condições gerais de prestação de serviços de transmissão e de contratação do acesso à transmissão estão estabelecidas nas Resoluções ANEEL nº 247, de 13 de agosto de 1999 e nº 281 de 1o de outubro de 1999. Já a sistemática de cálculo das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) está prevista na Resolução

ANEEL nº 559, de 27 de junho de 2013.

As TUST são reajustadas anualmente no mesmo período em que ocorrem os reajustes da RAP (Receita Anual Permitida) das concessionárias de transmissão. Esse período tarifário inicia em 1º de julho do ano de publicação das tarifas até 30 de junho do ano subsequente, e o cálculo das TUST é realizado a partir de simulação do Programa Nodal, que utiliza como dados de entrada a configuração da rede, representada por suas linhas de transmissão, subestações, geração e carga e a RAP total a ser arrecadada no ciclo.

A parcela principal da TUST, a TUSTRB, prevista no inciso I do art. 5o da Resolução ANEEL nº 67, de 2004 refere-se às instalações de transmissão integrantes da Rede Básica, com nível de tensão igual ou superior a 230 kV, utilizada para promover a otimização dos recursos elétricos e energéticos do sistema e, portanto, é aplicável a todos os usuários do Sistema Interligado Nacional (SIN).

Já o serviço de transmissão prestado pelas unidades transformadoras de potência com tensão primária igual ou superior a 230 kV e tensões secundária e terciária inferiores a 230 kV é pago por distribuidoras que dele se beneficiam, mediante parcela específica da TUST, denominada TUSTFR, prevista no inciso II do art. 5o da Resolução nº 67, de 2004 que incorpora, ainda, os custos de transporte associados às Demais Instalações de Transmissão (DITs) compartilhadas entre as concessionárias de distribuição.

A Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) é o valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em reais por megawatt-hora (R\$/MWh) ou em reais por quilowatt (R\$/kW), utilizado para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica pelo uso do sistema.

Anteriormente à edição da Lei Complementar no 87, de 1996, assim rezava o § 9º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica

ca, 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.

O inciso II do § 1º do art. 9º da Lei Complementar no 87, de 1996 veio suprir a lacuna citada no § 9º do art. 34 do ADCT, dispondo que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. As empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica ficam responsáveis, 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. Nas operações interestaduais 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.

O citado inciso II do § 1º do art. 9º da Lei Complementar no 87, de 1996 estabelece que a base de cálculo do ICMS nas operações de circulação de energia elétrica, a ser cobrada das geradoras ou distribuidoras de energia na condição de contribuinte ou substituto tributário, será o preço praticado na operação final (consumo), nele estando inclusos os custos de toda a cadeia produtiva da energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, que é o consumo.

Já o art. 13 da Lei Complementar no 87, de 1996 assim estabelece as bases de cálculo do ICMS:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I (saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular), III (transmissão a terceiro de merca-

doria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente) e IV (transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente) do art. 12, o valor da operação;

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12 (entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização), o valor da operação de que decorrer a entrada;

(...)

Conforme dispõe o inciso I do art. 13 da Lei Complementar no 87, de 1996, a base de cálculo nas operações com mercadorias é o valor da operação. Já no caso da entrada no território do Estado de energia elétrica oriunda de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, a base de cálculo do ICMS será o valor de que decorrer a entrada. Em ambos os casos, conforme dispõe o § 1º do mesmo artigo, integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, e o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Ou seja, no caso de operações interestaduais, a incidência do ICMS será apenas quando do consumo da energia, e a base de cálculo será o valor dessa operação. No caso de operações internas, ou seja, geração, transmissão, distribuição e consumo dentro do Estado, será o valor da operação. Qual operação? Se cotejarmos com o inciso II do § 1º do art. 9º da própria Lei Complementar no 87, de 1996, será o valor da operação de consumo.

Desta forma, a base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica será o valor da operação de consumo, que corresponderá, nos dizeres do inciso II do § 1º do art. 9º da própria Lei Complementar no 87, de 1996, ao preço praticado na operação de consumo da energia elétrica, nele estando inclusos os custos de toda a cadeia produtiva da energia elétrica.

Por fim, entendemos que a base de cálculo do

ICMS nas operações com energia elétrica será o valor da operação de consumo da energia elétrica, nele estando inclusos os custos de toda a cadeia produtiva da energia elétrica, inclusive as Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e do Sistema de Distribuição (TUSD), que devem ser incluídas na base de cálculo do imposto.

Entretanto, esta não é a opinião da doutrina nem da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Mas tal entendimento parte de premissas equivocadas, de que, no Ambiente de Contratação Livre (ACL), as operações de compra e venda de energia estão desvinculadas do processo de entrega (transmissão/distribuição) da “mercadoria” energia, sendo a TUSD e a TUST apenas “tarifas de fio” pagas às transmissoras e distribuidoras pelo uso das redes. O STJ ainda assevera que a TUST e a TUSD remuneram o “transporte” de energia elétrica, que não se constitui fato gerador do ICMS nas operações com energia. O equívoco de tais premissas será demonstrado a seguir.

Inicialmente, a energia elétrica pode ser conceituada, de forma simplificada, como a medida do trabalho realizado pela eletricidade. Esse trabalho pode ser verificado pelo movimento de motores, acendimento de luzes, aquecimento de chuveiros elétricos, etc., quando alimentados pela energia elétrica.

A unidade de energia, ou trabalho (W), adotada pelo Sistema Internacional de Unidades (SI) é o joule (J), mas na engenharia e também legalmente é utilizada a unidade quilowatt-hora (kWh).

No circuito elétrico simplificado formado por uma pilha (gerador), fios condutores (transmissão e distribuição) e uma lâmpada (consumidor final), ao fechar a chave, fechando o circuito, a lâmpada vai acender, e a energia elétrica gerada pela pilha irá realizar um trabalho, aquecendo o filamento da lâmpada, e convertendo-se em energia luminosa. Além disso, o sistema elétrico não gera estoques de energia, pois a energia gerada pela pilha é consumida pela lâmpada.

Se pudermos medir a energia elétrica gerada ou consumida a cada instante de tempo, teremos outra unidade, que é a **Potência Elétrica (P)**. A unidade da Potência Elétrica é o watt (W). Logo, **$P = \text{Energia}/\text{tempo}$** . Tal medida é importantíssima, pois indicará a capacidade de realizar trabalho pelo sistema elétrico, ou seja, quanta energia o sistema elétrico poderá entregar a cada instante de tempo, sendo um indicativo da qualidade do sistema.

É sabido que toda matéria é formada de átomos, que são formados por estruturas subatômicas conhecidas como prótons, nêutrons e elétrons. Os prótons são firmemente ligados ao núcleo, juntamente com os nêutrons. Girando em torno do núcleo estão os elétrons, e são estes que podem se desprender do átomo, ou seja, tornarem-se elétrons livres, fazendo com que o átomo que o perdeu tenha carga elétrica positiva (+), por ter um número de prótons maior que o de elétrons, e o que o ganhou tenha carga negativa (-), por ter um número de elétrons maior do que o número de prótons.

Desta forma, pode-se definir **carga elétrica (Q)** de um corpo como a diferença entre o número de cargas positivas e negativas que ele contém. A unidade que expressa a carga elétrica no Sistema Internacional é o coulomb (C). A menor carga elétrica é a de um elétron, que por convenção tem carga negativa (-), e corresponde a $-1,6021 \times 10^{-19}$ C. Já a carga elétrica do próton, que por convenção tem carga positiva (+), é de $+1,6021 \times 10^{-19}$ C, sendo igual em valor à do elétron.

Um material é dito condutor quando têm muitos elétrons livres dentro da sua estrutura, já este é isolante quando tem poucos elétrons livres. Os metais são bons condutores, por isso os fios e cabos utilizados em eletricidade são feitos de metais como o cobre e o alumínio.

A física ensina que cargas elétricas de sinais iguais se repelem e cargas de sinais opostos se atraem. Ao fechar o circuito, os elétrons livres contidos no condutor (fio) serão atraídos pelo polo positivo da bateria e repelidos pelo polo negativo. Essas forças de atração e repulsão farão com que os elétrons livres no condu-

tor circulem de forma ordenada, gerando uma corrente elétrica, ou seja, uma corrente (fluxo) de elétrons. Uma corrente que flui sempre na mesma direção em todo o tempo é chamada de corrente contínua, enquanto uma corrente que se alterna na direção do fluxo é denominada de corrente alternada.

O polo positivo da bateria (+), por ter carga positiva, realiza trabalho atraindo, “puxando” os elétrons livres pelo condutor, e o polo negativo (-), por ter carga negativa, realiza trabalho repelindo, “empurrando” os elétrons livres pelo condutor, tendo ambos participação na geração da corrente elétrica.

Escolhendo um potencial como referência (normalmente o negativo), é mais fácil referenciar-mos o trabalho resultante da aplicação dos dois potenciais pela carga que passa pelo condutor, tendo assim a “diferença de potencial” (d.d.p), mais conhecida como Tensão Elétrica (V), ou força eletromotriz (f.e.m), pois a tensão elétrica é a “força” que move os elétrons pelo circuito. Como a legislação, a exemplo da Resolução Normativa ANEEL no 414, de 2010 utiliza o termo tensão, e, como já visto, **Tensão (V) = W/Q**, medido em volts (V) e, da mesma forma que vimos para a corrente, se a tensão não varia no tempo, ela é contínua, e se varia no tempo, ora sendo positiva, ora sendo negativa, ela será alternada. O gerador, seja de corrente contínua (pilha), ou de corrente alternada (gerador hidrelétrico) gera tensão. Se o circuito está aberto, não temos corrente circulando. A corrente elétrica só passará a existir quando o circuito está fechado, ou seja, só temos corrente elétrica no sistema elétrico quando o consumidor está ligado à rede. Conclui-se que o sistema elétrico gera tensão. A corrente elétrica vai depender da quantidade de consumidores ligados ao sistema em determinado momento.

Portanto, guardemos essas premissas: (i) o sistema elétrico não gera estoques de energia, logo, a energia gerada a cada instante de tempo é igual à energia consumida, ou seja, a potência gerada é igual à potência consumida; (ii) a variável tensão elétrica (V) é controlada pelo sistema elétrico, pois o gerador produz tensão elétrica; e (iii) a variável corrente elétrica

(I) é determinada pelo consumidor, ou seja, vai depender da quantidade de consumidores conectados ao sistema elétrico, não em número físico, mas em termos de potência demandada.

Desta forma, o sistema elétrico entrega ao consumidor, a cada instante de tempo, um “pacote” da mercadoria energia elétrica representado pela Potência Elétrica (P), formado pelo produto de dois elementos: a Tensão Elétrica (V) e a Corrente Elétrica (I). Efetuando uma analogia com um “pacote” de uma mercadoria qualquer, esta terá peso (quilogramas) e volume (metros cúbicos ou litros). Já um “pacote” de energia elétrica terá tensão elétrica (em volts) e corrente elétrica (em ampères). A diferença entre os dois “pacotes” é que o de energia elétrica é entregue continuamente, já o outro, não.

Cabe ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN), ao estabelecer as normas gerais relativas ao antigo Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País, já estabelecia no § 1º do art. 74 que, “para os efeitos deste imposto a energia elétrica considera-se produto industrializado”. Já a Constituição Federal classificou a energia elétrica como um produto industrializado da espécie mercadoria, imune ao IPI, mas não ao ICMS, conforme mandamento do § 3º do art. 155 da própria Constituição, em que, à exceção do ICMS, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, estabelecendo nova competência tributária para o antigo imposto previsto no art. 74 do CTN.

Além disso, o parágrafo único do art. 46 do CTN, que trata do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) determina que, para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O modelo de Sistema Elétrico de Potência pode ser dividido em quatro etapas: geração, transmissão, distribuição e consumo. A etapa de geração, que consiste na produção de energia elétrica a partir de outra fonte de energia (no exemplo, a usina hidrelétrica produz energia a partir da energia hidráulica da queda d'água, que faz girar as turbinas, que são acopladas ao rotor do gerador da usina hidrelétrica, gerando energia elétrica), não deixa dúvidas de que se trata de industrialização na modalidade transformação, pois, a partir da matéria-prima (água), obtemos uma espécie nova (energia elétrica).

Contudo, uma corrente elétrica desta magnitude será impossível de ser transportada pelo sistema elétrico, pois seriam necessários fios elétricos extremamente grossos, o que seria impraticável tanto do ponto de vista técnico quanto do financeiro, pois esses fios seriam extremamente pesados e caros.

E agora, como transportar esse “pacote”? A resposta é simples. Esse pacote precisa ser “beneficiado” para ser transportado. E quem fará isso? Ora, as etapas de transmissão e distribuição são divididas em duas partes: as subestações, que serão os estabelecimentos industriais que farão o “beneficiamento” dos “pacotes” de energia elétrica, e as linhas de transmissão, essas sim são simplesmente fios condutores (transportadores) dos “pacotes” de energia. O conceito legal de subestação está previsto no inciso LXXIX do art. 2º da Resolução Normativa ANEEL no 414, de 2010 (grifos nossos):

LXXIV – subestação: parte do sistema de potência que compreende os dispositivos de manobra, controle, proteção, transformação e demais equipamentos, condutores e acessórios, abrangendo as obras civis e estruturas de montagem;

Nas subestações de transmissão e também nas de distribuição, existe um equipamento chamado transformador que irá aumentar ou diminuir a tensão, conforme o caso. Obviamente, se o “pacote” de energia que entra no transformador é o mesmo que sai, ao aumentar a tensão, a corrente diminui, e ao rebaixar a tensão, a corrente aumenta. Na subestação

de transmissão o “pacote” de energia que sai do gerador entrará em transformador elevador, e na saída deste, após o beneficiamento, será entregue à rede de linhas de transmissão em níveis de tensão maiores ou iguais a 230kV. Já na subestação de distribuição, o beneficiamento consistirá no rebaixamento da tensão dos “pacotes” de energia recebidos da etapa de transmissão, para serem entregues às linhas de distribuição e por fim cheguem aos consumidores finais nas tensões necessitadas por estes.

Cabe ressaltar que nos Sistemas Elétricos de Potência como o brasileiro, as subestações, no processo de “beneficiamento”, também podem “juntar” ou “separar” os “pacotes” de energia, pois se pode ter vários geradores ligados à entrada da mesma subestação, bem como, na saída da subestação, várias linhas de transmissão ou distribuição.

Em resumo, a “mercadoria” energia elétrica é industrializada na modalidade transformação na etapa de geração (produção), sendo tal etapa remunerada pelo preço da energia, no caso do ACL, ou pela tarifa de energia (TE), no caso do ACR. Já na etapa de transmissão, a “mercadoria” energia elétrica é industrializada na modalidade beneficiamento, sendo tal etapa remunerada pela TUST. Na etapa de distribuição, a “mercadoria” energia elétrica também é industrializada na modalidade beneficiamento, sendo tal etapa remunerada pela TUSD. Por fim, na etapa de consumo, onde a “mercadoria” energia elétrica completa sua fase de industrialização, ocorre o “fato gerador” do ICMS, devendo a base de cálculo do ICMS, que, como visto, é o valor da operação de consumo, que corresponderá, nos dizeres do inciso II do § 1º do art. 9º da própria Lei Complementar no 87, de 1996, ao preço praticado na operação de consumo da energia elétrica, nele estando inclusos os custos de toda a cadeia produtiva da energia elétrica.

Ou seja, a base de cálculo na operação de circulação de energia elétrica será a seguinte:
 $BC_{ICMS-energia} = Preço da energia (TE) + TUSD + TUST + ICMS.$

Desta forma, se a distribuidora fornece energia elétrica por meio do ACR, o próprio agente que comercializa a energia é aquele que efetuou seu beneficiamento, ou seja, é um caso de industrialização própria, e o “valor da operação de consumo”, base de cálculo do ICMS-energia, será composto pela Tarifa de Energia (TE) mais a TUSD.

Por fim, no caso do ACL, ou seja, quando a distribuidora beneficia energia produzida ou comercializada por terceiros, tem-se a figura da “industrialização por encomenda”, remunerada pela TUSD e que, segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, incidirá o ICMS quando a industrialização por encomenda se consubstanciar como mera etapa de industrialização na cadeia de circulação da mercadoria, o que corresponde ao caso em tela.

O Recurso Especial nº 1.163.020-RS foi interposto por um “consumidor livre”, devido ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ-RS), por maioria, ter negado provimento à Apelação Cível nº 70023414949, que entendeu que “a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica inclui os custos de geração, de transmissão e de distribuição, na medida do consumo do usuário”.

No dia 21 de março de 2017, a Primeira Turma do STJ, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa, decidiu pela legalidade da cobrança do ICMS na TUSD cobrada do consumidor livre. O acórdão foi assim ementado [rel. Min. Gurgel de Faria, julg. 21.03.17, Dje 27.03.17], grifos nossos:

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13,

I, da Lei Complementar n. 87/1996. 2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. 3. ***A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas – de geração, transmissão e distribuição – entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o***

fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. 4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o “preço cheio” constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva. 5. Recurso especial desprovido.

Desta forma, observa-se com absoluta clareza que não apenas a decisão do STJ exarada no REsp nº 1.163.020-RS, mas também os argumentos que a fundamentaram corroboram o exposto por este trabalho de que, independentemente de se tratar de fornecimento de energia por meio do ACR ou ACL, a base de cálculo do ICMS-energia deve conter a TUSD e a TUST, e, por fim, esperamos que tal decisão seja um paradigma para a formação de uma nova jurisprudência do Tribunal acerca do tema.



Referência bibliográfica

GANIM, Antônio. Setor elétrico brasileiro: aspectos regulamentares, tributários e contábeis. 2. ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2009. 508 p. ANEEL. Procedimentos de Regulação Tarifária (PRORET): Submódulo 7.1 - Procedimentos Gerais relativos à Estrutura Tarifária das Concessionárias de Distribuição de Energia Elétrica. Agência Nacional de Energia Elétrica. 2016. 15 p. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/procedimentos-de-regulacao-tarifaria-proret>>. Acesso em: 7 Mar. 2017.

HADDAD, Jamil. Energia Elétrica: Conceitos, Qualidade e Tarifação. 1. ed. Rio de Janeiro: Procel Indústria, 2004. 137 p. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/documents/10584/1985241/Energ_Elet_Conceitos_Qualid_Tarif_Eletr_Procel-04.pdf>. Acesso em: 10 Mar. 2017.



Fabiano Oliveira

Resenha tributária

*“A Solidariedade Social no Estado Constitucional de Direito no Brasil”
Por Joacir Sevegnani, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, 329 p.*

A obra revela a maturidade do seu autor. Após arguta análise das teorias individualistas e coletivistas, ele nos apresenta o solidarismo como uma troisième voie, introduzida na Constituição (art. 3º) como norma estruturante do sistema jurídico, proporcionando o equilíbrio entre as políticas públicas e a tributação e definindo bases impositivas adequadas à capacidade contributiva de cada um.

Do ponto de vista do direito, o fortalecimento da solidariedade social não consiste em impor às pessoas as virtudes da generosidade e do altruísmo. Longe disso, ela condiciona o comportamento dos agentes, vinculando-os às obrigações jurídicas.

Compreendendo o conteúdo dos direitos e liberdades fundamentais, a solidariedade constitui a base dos direitos fundamentais, bem como o critério para sua interpretação. Na visão do autor, para que seja dotada de maior efetividade, a solidariedade precisa ser reconhecida como princípio jurídico e político. Ou seja, a prevalência dos direitos sobre os deveres que vinculados pela solidariedade social, a qual implica uma visão nativa de cidadania, responsabilidade e tomada de consciência do cidadão sobre seu papel na vida pública.

No Brasil, conforme minucioso estudo do autor, o conceito de solidariedade vem evoluindo de constituição para constituição. No conceito de solidariedade social, o autor fundamenta o

dever de pagar impostos, bem como da atuação do Estado e o financiamento das políticas públicas. Pagar tributos é dever relacionado com os direitos fundamentais e com o exercício da liberdade.

Todos os cidadãos são portadores de direitos, mas somente os dotados de capacidade tem o dever de pagar tributos. Então, estão relacionados a cidadania, a solidariedade social, os tributos e a justiça distributiva.

Enfim, o trabalho analisa os desafios e limites à solidariedade social no Brasil que, no campo da tributação, envolve o delicado equilíbrio entre a obtenção de receitas e a efetivação de políticas públicas.

O autor critica severamente, como insuficiente, a posição do individualismo liberal segundo o qual a solidariedade deve restringir-se aos cidadãos e à sociedade civil. Pelo contrário, defende que consiste no alicerce do Estado constitucional de direito e a fundamentação de direitos e deveres. Confiná-lo à sociedade civil equivale a subordinar o Estado ao mercado. Na sua perspectiva, trata-se de princípio relacionado à justiça. Não só deve constituir o fundamento da atuação do Estado, como ainda o princípio diretivo do ordenamento jurídico. É um princípio guia que harmoniza outros princípios fundamentais, trabalhando na resolução de conflitos entre princípios ou entre regras. Solidariedade não se confunde com igualdade,

consistindo em uma lógica da ação. Também não se superpõe ao princípio da legalidade, fundamental no que se refere à tributação, não se prestando a fundamentar práticas abusivas do Estado.

Esta é uma obra que vem enriquecer as letras jurídico-tributárias e contribui para a formulação de políticas tributárias e a interpretação do direito tributário, na linha da jurisprudência dos valores.

Por ser de autoria de Auditor Fiscal do Fisco catarinense, a obra honra e enche de orgulho a nossa categoria.



Jurisprudência comentada do STF (restituição da ST)

Recurso Extraordinário 593.849

Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, em 19-10-2016

Publicação: DJe 65, pub. Em 31-3-2017

Republicação: DJe 68, pub em 5-4-2017

Ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pen-

dentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Comentário:

A substituição tributária, na sua modalidade “para frente”, consiste em cobrar do industrial ou do importador o tributo que será devido na venda a consumidor final (que encerra o ciclo de comercialização da mercadoria). Naturalmente o ICMS deve ser cobrado sobre base de cálculo presumida ou arbitrada pelas autoridades fazendárias.

A substituição tributária “para frente” foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional 3/1993 que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição da República, o qual permite à lei atribuir “a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. O mesmo dispositivo assegura a restituição, que deverá ser imediata e preferencial, da quantia paga, “caso não se realize o fato gerador presumido”.

Porém, no caso de o fato gerador presumido se realizar por valor inferior ao que serviu de base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária, haveria restituição?

Antecipando-se à discussão, os Estados, com o pretexto de harmonizar procedimento referente à aplicação do novo dispositivo constitucional, celebraram o Convênio ICMS 13/1997 o qual, em sua Cláusula Segunda, dispunha que não caberia restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizasse por valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996.

A ideia se difundiu entre o Fisco e foi acatada mesmo pelos contribuintes e operadores do direito, ganhando a dimensão de uma pós verdade (post truth) em que as crenças prevalecem sobre a verdade dos fatos.

Essa posição dos Estados recebeu o aval do Supremo Tribunal Federal que, no julgamento da ADI 1.851 AL, rel. Min. Ilmar Galvão (pub. DJ 22-11-2002, pp. 55 e repub. DJ 13-12-2002, pp. 60) entendeu que o referido convênio objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido.

Em síntese, a Corte decidiu que o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Acrescentou o Tribunal que “admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação”.

Trata-se de uso do que Neil MacCormick identifica como argumento consequencialista, ou seja, que tem por fundamento as consequências fáticas e jurídicas da decisão. Contudo, o argumento consequencialista não pode ser arbitrário. Segundo esse autor, “o processo de avaliação das consequências depende muito de seu meticoloso exame à luz daqueles que são considerados os princípios constitucionais fundamentais” (MACCORMICK, *Argumentação Jurídica e Teoria do Direito*. São Paulo: Martins

Fontes, 2006, p. 171).

Dito de outro modo, o equívoco cometido pelo Supremo foi deixar que considerações de praticidade na arrecadação do tributo afastasse a aplicação das normas constitucionais que regem o tributo, entre elas a da não-cumulatividade.

A doutrina tem sido unânime em estabelecer a vinculação entre a base de cálculo do tributo e o seu fato gerador. É a base de cálculo que revela a capacidade contributiva do contribuinte, na medida em que constitui o aspecto financeiro do fato gerador. Nas lapidares palavras de Geraldo Ataliba, “a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência”.

Com efeito, no magistério de Hugo de Brito Machado, “não padece dúvida de que a valoração ínsita à base de cálculo, deve ser sempre (dogmaticamente mesmo) haurida no respectivo fato jurígeno, compreendido na materialidade disposta na Constituição” (*A Base de Cálculo do ICMS e os Descontos Incondicionais*. RDDT 62: 61-69).

Por sua vez, Ernesto Lejeune Valcárcel, ilustre lente da Universidade de Navarra (ESP.) ensina que “o legislador não pode utilizar como base qualquer magnitude alheia ao fato impositivo e pretender que, ao mesmo tempo, fique respeitado o princípio da capacidade econômica” (*Reflexões sobre a Noção de Base*. RDT 7/8, p. 19).

De forma mais sintética, define Roque Antonio Carrazza que “a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada” (*ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 73).

Sem pretensão de esgotar os exemplos, finalizamos com José Eduardo Soares de Mello, segundo o qual: “A base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais, e, peremptoriamente, ao fato impositivo, sendo certo que a materialidade de cada tributo, por si só, é suficiente para medir normativamente o quantum a ser devido pelo sujeito passivo da obrigação” (*ICMS e IPI na Importação: questões polêmicas*, RDT 65: 161). A presente decisão que ora comentamos, ao afastar o argumento da praticidade da tributação como superior aos parâmetros constitucionais do ICMS, permitem o retorno da interpre-

tação conforme os princípios de regência do imposto, definidos na Constituição.

O Tribunal, revendo o seu entendimento anterior, decidiu que é “devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Ele deixa bem claro que “o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes”. O acórdão menciona expressamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco. O Estado não pode cobrar imposto superior ao que seria a aplicação da alíquota sobre o preço final da mercadoria vendida ao consumidor, sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva.

O acórdão refere-se ainda à “arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”. De fato, os impostos não cumulativos (o IVA serviu de matriz arquetípica do ICMS) foram concebidos de modo a que a tributação seja indiferente (tributação neutra) para a tomada de decisão dos agentes econômicos.

As presunções legais podem ser absolutas (*juris et de jure*) ou relativas (*juris tantum*), sendo que essas últimas admitem prova em contrário e as primeiras não. O Convênio ICMS 13/1997 e a ADI 1.851 ao tornar a base de cálculo presumida definitiva, transformam uma ficção jurídica em presunção absoluta que passou a prevalecer sobre a base de cálculo real – o preço de venda praticado com o consumidor final. A ADI 1.851, em nome do interesse arrecadatório dos Estados, preteriu a matriz constitucional do ICMS em favor da “praticidade”. O presente acórdão voltou atrás e reconheceu que a praticidade não pode se sobrepor à matriz constitucional do imposto. Entenderam os ministros que os Estados já dispõem de competência técnica para garantir a arrecadação sem ferir princípios e garantias constitucionais. No tocante à aplicação do acórdão, a “a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado”, inclusive quando ocorra o fato gerador por valor diferente do arbitrado.

Por fim, o Tribunal modulou os efeitos da decisão, de modo que os efeitos jurídicos orientem apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

Foi reconhecida Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 593.849 MG, em 17-9-2009, rel. Min. Ricardo Lewndowski, pelo Tribunal Pleno (DJe 191, pub. Em 9-10-2009; LEXSTF v. 31, nº 370, 2009, p. 284-288; LEXSTF v. 31, nº 371, 2009, p. 288-292).

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

