

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.973 DISTRITO FEDERAL

RELATOR	: MIN. LUIZ FUX
REQTE.(S)	: DEMOCRATAS - DEM
ADV.(A/S)	: FABRICIO JULIANO MENDES MEDEIROS
INTDO.(A/S)	: CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DISTRIBUIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA - ABRADÉE
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTONIO CARRAZA E OUTRO(A/S)

V O T O

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): O DEMOCRATAS – DEM propõe ação direta de inconstitucionalidade com pleito cautelar voltada a questionar a constitucionalidade do Convênio ICMS nº 60, de 6 de julho de 2007, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Resumidamente, o Convênio impugnado “*autoriza os Estados da Bahia e Rondônia a conceder isenção de ICMS relativo à parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei nº 10.604/02*”.

O Advogado-Geral da União suscita preliminar e, pois, pugna pela extinção do processo, sem julgamento de mérito. Afirma a inviabilidade do controle *in abstracto* no caso, alegando que o Convênio ICMS nº 60 não se revestiria dos requisitos da impessoalidade, generalidade e abstração.

Sobre o tema, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite o acesso a controle concentrado de constitucionalidade para impugnação dos convênios a que se refere a LC 24/75, em cumprimento ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, “g”, da Constituição Federal. (ADI 4628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, DJe 24/11/2014; ADI 4171, Rel. Min. Ellen Gracie, Relator para Acórdão Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 20/05/2015, DJe 21/08/2015).

Admitida a possibilidade de impugnação do convênio pela via da ação direta, deve ser afastada a alegação de que o texto normativo específico careceria de generalidade e, destarte, não se caracterizaria como impessoal e abstrato, a ponto de ser descabido o exame de sua constitucionalidade pela via da ação direta. Esta Corte, ao julgar medida liminar na ADI nº 2.137, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 12/5/00, afirmou que o fato de os destinatários da lei serem determinados não significa, necessariamente, haver, no referido ato, individualização suficiente para que se o tenha por norma de efeitos concretos:

“Lei que declara canceladas todas as multas relacionadas a determinados tipos de veículos, em certo período de tempo, é ato normativo geral, susceptível de controle abstrato de sua constitucionalidade: a determinabilidade dos destinatários da norma não se confunde com a sua individualização, que, esta sim, poderia convertê-lo em ato de efeitos concretos, embora plúrimos”(grifei).

Rejeito, assim, a preliminar arguida pelo Advogado-Geral da União.

Ainda em sede de conhecimento da ação, o requerente alega que o Convênio ICMS 60/2007, que autoriza a cobrança de ICMS sobre a parcela de energia elétrica subvencionada, sujeita o consumidor residencial de baixa renda a recolhimento de ICMS sobre parte da tarifa que não paga.

Afirma que a cobrança do imposto sobre parcela subsidiada da tarifa não revela a capacidade econômica do consumidor, implicando ofensa ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988). Aduz, ainda, violação aos princípios da isonomia e da vedação do confisco.

Ao final pede que seja julgada procedente a ação direta para *“declarar a inconstitucionalidade do Convênio-ICMS nº 60, de 06 de julho de*

2007, expedido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ”.

Debruçando sobre a controvérsia, todavia, desponta que o Convênio impugnado não impõe a tributação questionada pelo autor da ação. Em verdade, a interpretação combatida na petição inicial somente pode ser extraída *a contrario sensu* do ato expedido pelo CONFAZ, *in verbis*:

“Cláusula primeira Ficam os Estados da Bahia e de Rondônia autorizados a conceder isenção do ICMS relativo à parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica estabelecida pela Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, no respectivo fornecimento a consumidores enquadrados na “subclasse Residencial de Baixa Renda”, de acordo com as condições fixadas nas Resoluções nº 246, de 30 de abril de 2002, e nº 485, de 29 de agosto de 2002, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.”

De se ver, nesse âmbito, que a regra impugnada na inicial é isentiva, ou seja, autoriza os Estados da Bahia e de Rondônia a concederem isenção tributária dos valores correspondentes às subvenções. É dizer, assim, que a grandeza seria, a princípio, tributada pelo ICMS, no que a autorização para a dispensa da tributação pelo Convênio se faz necessária nos termos da regra constitucional do art. 155, § 2º, inc. XII, ‘g’, citada alhures.

Sob referido prisma, tenho que, para fins de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade, é mister que seja calibrado o escopo pretendido pela parte requerente, que, claramente não busca a mera declaração de inconstitucionalidade das disposições do Convênio ICMS nº 60/2007, com a simples exclusão do ato normativo do mundo jurídico.

Em verdade, a pretensão se dirige a pedir que a Suprema Corte reconheça a inconstitucionalidade de uma das interpretações extraíveis do texto impugnado. Com efeito, o requerente deseja que sua ação seja

julgada procedente para que o Plenário do Supremo Tribunal Federal afirme que a norma aprovada pelo CONFAZ apenas repete o que já seria decorrência natural do ordenamento, ou seja, que a subvenção paga pela União às concessionárias de energia elétrica não se submete à tributação pelo ICMS. Desta sorte, esta Corte afastaria, tão somente, a interpretação *a contrario sensu* que deflui da disposição do Convênio CONFAZ nº 60/07 e permite reconhecer a possibilidade de tributação da verba subvencional.

Como atestam Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (“Curso de Direito Constitucional”, 10ª Edição. Saraiva: São Paulo, 2015.), a situação se caracteriza, destarte, enquanto hipótese de **declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto**. Nas palavras dos autores:

“Ainda que se não possa negar a semelhança dessas categorias e a proximidade do resultado prático de sua utilização, é certo que, enquanto na interpretação conforme à Constituição se tem, dogmaticamente, a declaração de que uma lei é constitucional com a interpretação que lhe é conferida pelo órgão judicial, constata-se, na declaração de nulidade sem redução de texto, a expressa exclusão, por inconstitucionalidade, de determinadas hipóteses de aplicação do programa normativo sem que se produza alteração expressa do texto legal.

Assim, se se pretende realçar que determinada aplicação do texto normativo é inconstitucional, texto, que, além de mostrar-se tecnicamente adequada para essas situações, tem a virtude decisão (a lei X é inconstitucional se aplicável a tal hipótese; a lei Y é inconstitucional se autorizativa da cobrança de tributo em determinado exercício financeiro).”(destacamos)

A partir dessas considerações, passa-se ao exame de mérito da causa.

Exsurge dos autos que o cerne da discussão remete ao debate quanto

à possibilidade de tributação pelo ICMS das parcelas pagas pela União às concessionárias de energia elétrica a título de subvenção voltada a fazer frente à tarifa de energia elétrica menos gravosa aplicável ao consumidor da subclasse residencial de baixa renda. Com base nisso, prossegue-se.

I - SUBVENÇÃO ECONÔMICA ÀS CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA PARA FAZER FRENTE À TARIFA SOCIAL DE ENERGIA ELÉTRICA (TSEE)

Prefacialmente, convém compreender a natureza da subvenção em testilha, de maneira a se avaliar a subsunção dos valores à hipótese de incidência do ICMS, delineada no art. 155, inc. II, da Constituição Federal.

A subvenção econômica nos moldes hoje vigentes foi instituída pela Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, que, em seu art. 5º, dispôs:

"Art. 5º. Fica autorizada a concessão de subvenção econômica com a finalidade de contribuir para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda a que se refere a Lei no 10.438, de 2002, com efeito a partir da data de sua publicação."

Atualmente, a subvenção econômica para as subclasses residenciais de baixa renda é financiada pela Conta de Desenvolvimento Energético – CDE prevista no art. 13 da Lei nº 10.438/2002, cujos recursos provêm das seguintes fontes de financiamento (art. 13, § 1º, da Lei 10.438/2002):

"I - das quotas anuais pagas por todos os agentes que comercializem energia com consumidor final, mediante encargo tarifário incluído nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição ou cobrado diretamente dos consumidores pela CCEE, conforme regulamento da Aneel; (Incluído pela Lei nº 14.120/2021)

II - dos pagamentos anuais realizados a título de uso de bem

público; (Incluído pela Lei nº 14.120/2021)

III - das multas aplicadas pela Aneel a concessionárias, a permissionárias e a autorizadas; e (Incluído pela Lei nº 14.120/2021)

IV - dos créditos da União de que tratam os arts. 17 e 18 da Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013. (Incluído pela Lei nº 14.120/2021)

V - das quotas anuais pagas por concessionárias de geração de energia elétrica cuja obrigação esteja prevista nos respectivos contratos de concessão de que trata a lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.031, de 23 de fevereiro de 2021; (Incluído pela Lei nº 14.182/2021)

VI - (Vetado)

VII - de pagamentos decorrentes do mecanismo concorrencial de que trata o art. 2º-E da Lei nº 13.203, de 8 de dezembro de 2015; e (Incluído pela MP nº 1.300/2025)

VIII - de outros recursos destinados à modicidade tarifária, conforme regulamentação. (Incluído pela MP nº 1.300/2025)”

A Lei nº 10.438/02 é, em verdade, o grande marco no estabelecimento da política tarifária de energia elétrica em território nacional. Até então, a regulamentação, em especial das tarifas socialmente mais benéficas, era feita por cada Estado, o que gerava um cenário de severas desigualdades.

Conforme escreve Francisco José Rocha de Souza, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados da Área de Recursos Minerais, Hídricos e Energéticos, por meio de interessante artigo sobre o tema - “A Subvenção Econômica aos Consumidores de Energia Elétrica de Baixa Renda”, Consultoria Legislativa. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2006 -, o histórico da subvenção *sub examine* pode ser assim resumido:

”No passado, esse mecanismo de apoio às classes desfavorecidas tinha a forma de subsídio cruzado. Vale dizer, os consumidores de

baixa renda eram beneficiados com descontos em relação à tarifa cheia da subclasse residencial, que eram suportados pelas demais classes de consumo. Havia, contudo, grandes distorções nos critérios para enquadramento na subclasse residencial de baixa renda, os quais foram propostos pelas próprias concessionárias e homologados pelo órgão regulador. Isso evidenciava-se, de forma cristalina, pelo fato de a razão quantidade de consumidores de baixa renda/total dos consumidores residenciais em várias concessionárias que atuavam em estados mais pobres do país ser substancialmente menor que a verificada nos estados mais ricos.

Esse estado de coisas levou o Legislativo a promover alterações nesses critérios. Isso foi feito por meio da edição da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002. Desde então, passou a ser entendido como de baixa renda todo consumidor atendido por ligação monofásica, que consome até 80 kWh/mês. Também são classificados nessa categoria, em caráter transitório, as unidades consumidoras residenciais com média de consumo de energia entre 80 kWh/mês e 220 kWh/mês, que tenham sido enquadradas na categoria de baixa renda com base nos critérios de classificação anteriores à edição da referida lei. Após o decurso do prazo para inscrição no Cadastro Único de Programas Sociais do Governo Federal, o qual vem sendo postergado reiteradas vezes, apenas os consumidores que atendam aos requisitos estabelecidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) continuarão a receber o benefício. Como se vê, trata-se de critério que possui abrangência nacional, não levando, portanto, em consideração as desigualdades regionais.”

Atualmente, o benefício tarifário concedido à Subclasse Residencial de Baixa Renda é denominado Tarifa Social de Energia Elétrica (TSEE) e seus valores estão assim estabelecidos no art. 1º da Lei nº 12.212/2010:

”Art. 1º A Tarifa Social de Energia Elétrica, criada pela Lei no 10.438, de 26 de abril de 2002, para os consumidores enquadrados na

Subclasse Residencial Baixa Renda, caracterizada por descontos incidentes sobre a tarifa aplicável à classe residencial das distribuidoras de energia elétrica, será calculada de modo cumulativo, conforme indicado a seguir:

I - para a parcela do consumo de energia elétrica inferior ou igual a 30 (trinta) kWh/mês, o desconto será de 65% (sessenta e cinco por cento);

II - para a parcela do consumo compreendida entre 31 (trinta e um) kWh/mês e 100 (cem) kWh/mês, o desconto será de 40% (quarenta por cento);

III - para a parcela do consumo compreendida entre 101 (cento e um) kWh/mês e 220 (duzentos e vinte) kWh/mês, o desconto será de 10% (dez por cento);

IV - para a parcela do consumo superior a 220 (duzentos e vinte) kWh/mês, não haverá desconto.” (destacamos)

Consectariamente, para fazer frente ao benefício da TSEE, suportado pelas concessionárias de energia elétrica, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) promove o repasse de valores àquelas empresas a título de subvenção. A metodologia de cálculo da verba consta do art. 2º da Resolução Normativa nº 472/2012, cabendo à ANEEL verificar e homologar os valores pleiteados mensalmente por cada concessionária.

Ressoa inequívoco, nesse prisma, que a descrição da subvenção, tal qual caracterizada nas leis e normativos mencionados, é verba que deflui da relação jurídica estabelecida entre União e concessionária de energia elétrica à prestação de serviço público, nos moldes do art. 175 da CF/1988.

A parcela repassada pela União às concessionárias representa, pois, compensação financeira pelos ônus impostos pelo poder concedente às empresas prestadoras do serviço diante da mudança na política tarifária

implementada a partir de 2002. Trata-se de verba para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da avença, de maneira a não ocasionar o repasse das novas restrições à cobrança dos valores tarifários aos consumidores finais, preservando-se a política de modicidade das tarifas.

Emana da clássica doutrina de Hely Lopes Meirelles (“Direito Administrativo Brasileiro”. 44. Ed., Saraiva: São Paulo, 2020) a imposição à Administração para preservar o equilíbrio do contrato administrativo:

“1.2.2.2 Equilíbrio financeiro: o equilíbrio financeiro, ou equilíbrio econômico, ou equação econômica, ou ainda, equação financeira, do contrato administrativo é a relação estabelecida inicialmente pelas partes entre os encargos do contratado e a retribuição da Administração para a justa remuneração do objeto do ajuste. Essa relação encargo- remuneração deve ser mantida durante toda a execução do contrato, a fim de que o contratado não venha a sofrer a indevida redução nos lucros normais do empreendimento. Assim, ao usar seu direito de alterar unilateralmente as cláusulas regulamentares do contrato administrativo, a Administração não pode violar o direito do contratado de ver mantida a equação financeira originariamente estabelecida, cabendo-lhe operar os necessários reajustes econômicos para o restabelecimento do equilíbrio financeiro. Note-se que esse restabelecimento pode ser ‘para mais ou para menos, conforme o caso’. (cf. Art. 65, § 5º).

Trata-se de doutrina universalmente consagrada hoje extensiva a todos os contratos administrativos (CF art. 37, XXI, e Lei 8.666/93, arts. 57, § 1º, 58, I, §§ 1º e 2º, e 65, II, ‘d’, e §§ 5º e 6º).”

Também nesse sentido, tratando de maneira específica do tema em debate, podemos mencionar as palavras de Alexandre Ortigão Sampaio Buarque Schiller e Leonardo Faria Schenk (“A cobrança de ICMS sobre a subvenção repassada pela União às concessionárias de energia elétrica”.

Repertório de Jurisprudência IOB, nº 02, 2018, Vol I), abaixo transcritas:

"A subvenção deveria, a um só tempo, restabelecer o equilíbrio econômico dos contratos de concessão das concessionárias afetadas pelos novos critérios de classificação dos consumidores de baixa renda, recompondo sua receita, na forma do art. 37, XXI, da Constituição, e do art. 58, § 2º, da Lei 8.666/1993, como também contribuir para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica, a fim de beneficiar os consumidores finais integrantes da subclasse residencial baixa renda, sem impor novos custos diretos para as demais classes de consumo.

(...)

Trata-se, portanto, de uma transferência de recursos financeiros para as concessionárias que foram prejudicadas pela alteração de critérios de classificação dos consumidores. É, meramente, uma contribuição pecuniária destinada às distribuidoras de energia elétrica cuja receita foi reduzida com os novos critérios de classificação dos consumidores de baixa renda, voltada a garantir que essas empresas executem os serviços previstos nos respectivos atos de outorga sem impor novos ônus tarifários aos consumidores."

Ainda buscando delinear a natureza e a origem da subvenção, cabe menção à manifestação da própria ANEEL, em Nota Informativa sobre a *"Incidência de ICMS sobre a Subvenção Econômica, de que trata a Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, e a Lei nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, com impacto para os consumidores de energia elétrica classificados como baixa renda"*:

"Verifica-se que a natureza da subvenção econômica introduzida pela Lei nº 10.604/02, decorre da sua destinação e dos fins colimados. Nesse sentido, é com vistas na manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão que deve ser considerada no presente caso.

Conforme já explicitado, a causa imediata da instituição da subvenção em tela foi o desequilíbrio econômico-financeiro causado aos contratos de concessão de serviço público de distribuição de energia elétrica decorrente da ampliação do número de consumidores integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda, em função dos novos critérios de classificação estabelecidos.”

Destarte, afigura-se forçoso reconhecer que a subvenção econômica estabelecida na Lei nº 10.604/2002 decorre de relação jurídica estabelecida entre poder concedente do serviço público de fornecimento de energia elétrica (União) e concessionária, empresa fornecedora de energia elétrica.

II - MATERIALIDADE DO ICMS SOBRE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

Firmado o liame jurídico que resulta no pagamento das subvenções econômicas por parte do ente federal, convém examinar os pressupostos para a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS) sobre as atividades objeto da presente demanda.

Kioshi Harada (“ICMS - Doutrina e prática”. pp. 16-17. Atlas. Edição do Kindle), nesse viés, com seu didatismo peculiar, aponta o fundamento pelo qual o ICMS incide sobre as operações com energia elétrica:

“Ao se examinar o conceito de circulação de mercadorias é oportuno recapitularmos o conceito de mercadoria. O que é mercadoria? É diferente de um bem material, de um objeto? A palavra mercadoria tem origem latina. Vem de mercatura. Conforme Pedro Nunes, é “toda coisa móvel, corpórea ou incorpórea, apreciável e transmissível, capaz de constituir objeto de comércio ou de especulação: os frutos e produtos da natureza, em espécie ou manufaturados, títulos de crédito, marcas de fábrica etc.”. Ao contrário do atual ICMS, o antigo ICM tributava somente a

mercadoria como bem corpóreo. Agora, a energia elétrica é submetida à tributação pelo Estado por meio do ICMS. Entre um bem corpóreo, um objeto ou coisa e uma mercadoria não há diferença do ponto de vista substancial, apenas quanto à sua destinação. Um bem material, objeto ou coisa, uma vez destinado à venda, ou seja, submetido ao ato de mercancia, toma o nome de mercadoria. Uma caneta, por exemplo, é mercadoria para o lojista que a vendeu, mas é mera coisa ou objeto para mim que a adquiri para uso próprio. Daí o conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias”, expressando sempre uma circulação jurídica, isto é, uma operação que implica transferência de propriedade ou de posse, como a compra e venda.” (destacamos)

A própria Constituição de 1988, no âmbito da hipótese de incidência tributária em comento, contém dispositivos específicos sobre a tributação via ICMS das operações com energia elétrica. Veja-se o art. 155, § 3º, *infra*:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

O art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, outrossim, é específico no tocante à regulamentação da qualidade das concessionárias de energia elétrica como contribuintes ou substitutos tributários, até que lei complementar viesse a regular a matéria. Veja-se:

"Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

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

Em sede infraconstitucional, a incidência do ICMS sobre operações envolvendo fornecimento de energia elétrica encontra regulamentação na Lei Complementar nº 87/1996. Os arts. 2º, § 1º, inc. III e 3º, inc. III cuidam, em específico, das situações em que a energia é comercializada entre Estados diferentes, no que está acobertada pela imunidade antes referida.

Para além das disposições específicas, evidentemente, a incidência do tributo sobre as operações de fornecimento de energia elétrica também se submete ao regramento geral previsto na Lei Complementar nº 87/96, à luz do que merecem destaque os dispositivos que cuidam das hipóteses de incidência do imposto – fatos geradores (art. 12, inc. I), bem como de

sua base de cálculo (art. 13, inc. I), nos moldes abaixo referenciados:

"Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;"

Nesse viés, frise-se que a relação entre fato gerador e base de cálculo de determinado tributo é indispensável para que se estabeleça uma exigência tributária válida. Ricardo Lobo Torres ("Curso de Direito Financeiro e Tributário", 12ª Edição. Renovar: São Paulo, 2005), ao tratar da questão, bem resume a relação que há de existir entre o fato gerador em seu aspecto material e a base de cálculo de um determinado tributo:

"A base de cálculo é a grandeza sobre a qual incide a alíquota aplicada na lei.

A base de cálculo está intimamente ligada ao aspecto material do fato gerador, com o qual as vezes se confunde. O imposto de renda por exemplo, tem como base de cálculo o total dos rendimentos obtidos em certo período de tempo. Uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar o próprio núcleo do tributo, motivo por que a CF proíbe que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos.

A base de cálculo pode se expressar em dinheiro ou em qualquer outra grandeza.

Na tributação pela alíquota ad valorem a base de cálculo é sempre representada por dinheiro. De acordo com a lei específica do

imposto, poderia ser o valor do bem (valor venal, fundiário ou locativo), que é uma cláusula geral suscetível de ser mensurada pela Administração. Também poderá ser o preço de uma mercadoria, assim entendida a referência pecuniária constante da nota fiscal. Sobre o valor ou o preço indicado em dinheiro incidirá a alíquota percentual.” (destacamos)

Exsurge de tudo o que já foi exposto, portanto, que o ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica possui como fato gerador a saída do estabelecimento fornecedor da mercadoria, no caso a energia elétrica, medida em kW/h, e, como base de cálculo, a seu turno, o valor da operação entre concessionária, de um lado, e consumidor final, de outro.

Tratando especificamente da base de cálculo, urge rememorar que, ao passo em que o fornecimento de energia elétrica decorre de relação contratual regulada em lei, o valor da operação é previamente fixado pelo poder concedente do serviço. Nesse prisma, consigne-se que, nos termos do art. 3º, inc. XI da Lei nº 9.427/1996, compete à ANEEL estabelecer a fixação do preço das tarifas de energia, o que deve ser conjugado com as disposições da Lei 12.211/2010, que impõe os descontos da tarifa social.

Destarte, o cerne da controvérsia em exame é a análise da subsunção da subvenção econômica paga pela União às concessionárias de energia elétrica à hipótese de incidência do ICMS, especialmente sob o enfoque de seus aspectos material e quantitativo. À vista disso, segue-se o exame.

III - PERMISSÃO DA INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO – INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

É cediço que o Superior Tribunal de Justiça, ao examinar a questão pelas lentes da Lei Complementar nº 87/1996, entendeu, por ocasião do julgamento do REsp. 1.286.705/SP, Rel. Ministro Humberto Martins,

Segunda Turma, DJe 12/02/2016, que a subvenção deveria ser incluída no espectro de incidência do ICMS. Na visão do Tribunal da Cidadania:

"(...)

3. É legítima a inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica. O imposto estadual incide sobre o valor total da operação, segundo os arts. 12, XII, e 13, VII e § 1º, da Lei Complementar n. 87/96. A cobrança incide sobre o valor total, incluindo o da subvenção, porquanto este integra o preço final da tarifa de energia elétrica. (destacamos)

4. Excluir a subvenção da base de cálculo é prerrogativa dos Estados-membros, mediante convênio (Lei Complementar n. 24/75), o que não ocorre no caso em análise.

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

Data maxima venia, julgando a matéria sob a ótica constitucional, tenho compreensão diversa.

À evidência, está-se perante duas relações jurídicas distintas: (i) uma jurídico-tributária, em que o Estado Membro é titular da competência tributária para exigir o ICMS da distribuidora de energia elétrica quando do fornecimento da mercadoria ao consumidor final; (ii) outra jurídico-administrativa, em que a União, via Agência Reguladora (ANEEL), fixa o preço do serviço prestado pela concessionária e lhe oferece contrapartida econômica mediante subvenção ligada a política tarifária de cunho social.

Tal conclusão é partilhada por vários autores em artigos publicados sobre o tema, a exemplo dos seguintes: Alexandre Teixeira Jorge (“A inclusão da subvenção econômica da Lei 10.604/02 na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica”, in *Direito Tributário no Setor Elétrico*, Ed. D’Plácido); Rodrigo Brunelli Machado, Guilherme Kluck Gomes, Michel Aber Neto e Julia Garjulli (“A não incidência de ICMS sobre valores recebidos pela distribuidoras de energia elétrica a título de subvenção econômica da Lei 10.604/02”, in *Direito Tributário – Estudos em Homenagem aos 60 anos de Ulhoa Canto, Rezende e Guerra Advogados*).

No mesmo sentido, a antes citada manifestação da ANEEL a respeito do tema conjura a conclusão pela existência de relações jurídicas diversas:

“A distinção é relevante para demonstrar que a tarifa de energia elétrica da classe de consumidores de baixa renda, que é a base de cálculo do ICMS, não foi afetada pela introdução da subvenção econômica em tela. A relação entre o preço da energia fornecida aos consumidores de baixa renda (base de cálculo do ICMS) e a subvenção econômica em questão é apenas indireta, na medida em que esta busca criar condições econômicas favoráveis para que a ampliação da classe de consumidores de baixa renda seja suportada e mantida pelas concessionárias de energia elétrica.”

Neste cenário, incluir a subvenção econômica paga pela União às concessionárias no âmbito de incidência do ICMS seria alargar a compreensão das expressões “saída de mercadoria do estabelecimento comercial” e “valor da operação” eleitas para definir os aspectos material e quantitativo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

Deve-se reconhecer, ainda, a interação entre Direito e Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, mesmo que, para formação dos conceitos tributários,

passasse pelo filtro jurídico. Entretanto, atualmente, não mais é possível o exercício hermenêutico praticado na Alemanha do início do século XX, em que, em defesa de compreensão exclusivamente econômica do Direito Tributário, abdicava-se da leitura de estruturas de Direito Privado.

Esse movimento, chamado de “interpretação econômica do Direito Tributário” ou “consideração econômica do Direito Tributário”, bem como sua evolução, estão bem resumidos por Luis Eduardo Schoueri (“Direito Tributário”, 1ª Edição. Editora Saraiva: São Paulo, 2011):

“A consideração econômica, surgida no início do século XX na Alemanha, foi uma reação àquele entendimento: em síntese, sustentava a total independência do Direito Tributário em relação ao Direito Privado. Tendo em vista que o primeiro seria informado pela capacidade contributiva, corolário da igualdade, caberia reconhecer que a hipótese tributária não se vinculava a estruturas de Direito Privado; previa, ao contrário, fenômenos econômicos, cuja ocorrência, por sua vez, seria investigada independentemente da validade dos negócios jurídicos celebrados entre as partes. Em síntese, se a hipótese tributária não contemplava um negócio jurídico, mas sim uma circunstância econômica, seria esta, e não aquela, o que ensejaria a tributação.

O movimento da consideração econômica acarretou exageros, sendo reformulado, a partir da década de 60 do século passado. Sob o mote da consideração econômica, desenvolveram-se várias conceituações. Hoje entende-se caber ao intérprete verificar se o legislador levou em conta, ou não, a estrutura de Direito Privado na definição da hipótese tributária. O legislador é livre para se vincular, ou não, às formas daquele. O fato de o legislador utilizar uma expressão que também surge no Direito Privado não implica que aquela expressão exija que se considere o instituto do último que com aquela se designa. Uma mesma expressão pode ter significado diverso, conforme o contexto em que se insira. Em princípio, as expressões

empregadas na lei tributária devem ser interpretadas segundo o contexto das leis em que se encontram. Claro que é possível que o legislador tributário se valha do Direito Privado e, em tal caso, deve-se respeitar a autonomia privada.”

Efetivamente, o Constituinte pátrio, ao outorgar as competências tributárias aos entes federados, especialmente em matéria de impostos, valeu-se de uma espécie de sistema de tipos, cabendo à lei complementar tratar do alcance específico das materialidades encetadas na Lei Maior.

No caso específico do ICMS, o art. 155, inc. II, da Constituição Federal, atesta que o tributo incidirá apenas sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e o art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996, reconhece que a base de cálculo do imposto será o valor da operação.

Neste referido âmbito, urge rememorar, outrossim, que, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento recente, teve a oportunidade de pacificar a questão relativa à definição da materialidade do ICMS naquilo que se refere ao termo “operações” utilizado pelo Constituinte.

Reafirmando diversos julgados da Corte, o Plenário, nos autos da ADC 49, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 03/05/2021, atestou que o fato gerador do ICMS pressupõe uma circulação jurídica da mercadoria, decorrente de uma transferência de titularidade, motivo pelo qual seria indevida a exigência sobre a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Eis, pois, a ementa do julgado:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR.

PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.”

A fortiori, a mesma lógica deve prevalecer no tratamento da base de cálculo do imposto. Ao estabelecer a legislação que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação (art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996), não se vislumbra possível que dentro do tipo legal possa ser incluído o valor da subvenção entregue às concessionárias de energia elétrica para fins do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo.

Com efeito, é certo que sob a ótica meramente econômica os valores repassados às concessionárias representam valores compensatórios da redução de receita decorrente da aplicação das tarifas sociais. Ou seja,

guardam relação com a atividade-fim praticada pela empresa fornecedora de energia elétrica. Entretanto, o formalismo jurídico, neste específico caso, não permite o alcance ilimitado da norma tributária. Ao definir o “valor da operação” como a base de cálculo do imposto, a norma restringiu o alcance dos valores que podem ser incluídos sob este signo.

Nesse viés, cita-se novamente Luís Eduardo Schoueri:

“O emprego da consideração econômica como interpretação teleológica da norma tem limite, entretanto, quando a própria teleologia revele que o legislador não contemplou situações econômicas, mas se vinculou a categorias de Direito Civil.”

É inequívoco que a ideia de unidade do sistema jurídico repousa muito mais no plano axiológico do que no linguístico, não havendo, pois, óbice a que determinada palavra tenha um sentido diferente no Direito Tributário. O limite deve ser extraído de uma avaliação da opção do legislador tributário. A partir do cotejo entre as interpretações possíveis e os princípios que sustentam o sistema, pode-se aferir a limitação do alcance da categoria de direito privado utilizada na regra de tributação.

No presente caso, adotar interpretação extensiva para compreender na expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” e “valor da operação” a quantia paga pelo poder concedente a título de subvenção às concessionárias enseja, necessariamente, um **gravame considerável** sobre a prestação do serviço de fornecimento de energia elétrica.

Mais uma vez, referenciam-se as palavras da Agência Reguladora do segmento (ANEEL) no documento já anteriormente mencionado:

“3. Questão social

De relevante importância é o fato de que a concessão dos

subsídios para mitigar os valores devidos pelos consumidores da sub-classificação “baixa renda” constitui-se em um Programa do Governo Federal, de grande alcance e apelo social, por ser destinado aos consumidores carentes e, dessa forma, de grande repercussão nacional.

Com o advento da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, ocorreu um aumento expressivo do número de consumidores residenciais de baixa renda, depois que o Governo criou um padrão nacional para definir este tipo de usuário.

Evidentemente, à vista da sistemática de incidência do ICMS, sobre a subvenção econômica, que considera o tributo integrante de sua própria base de cálculo, a eventual incidência tributária em questão, estará lançado à ineficácia o esforço governamental no sentido de proteger as classes sociais menos favorecidas.”

Consectariamente, é forçoso reconhecer que a incidência de ICMS sobre a parcela recebida a título de subvenção pelas empresas de energia elétrica gera, em sentido econômico, um repasse de custos ao sistema.

IV - OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS À ANÁLISE DA MATERIALIDADE DO ICMS NO CASO CONCRETO

Juridicamente, na operação de fornecimento de energia elétrica o contribuinte do ICMS é a concessionária e distribuidora fornecedora da energia elétrica. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, inclusive, a questão foi assim definida em julgado no qual fui Relator, *in verbis*:

“O sujeito passivo da obrigação tributária, atinente ao ICMS incidente nas operações internas com energia elétrica, é aquele que a fornece ou promove a sua circulação, ex vi do disposto no artigo 4º, caput, da Lei Complementar 87/96, razão pela qual sobressai a ilegitimidade do consumidor (contribuinte de fato) para figurar no

pólo ativo da ação judicial que busca a restituição do indébito tributário pertinente (Precedentes do STJ: REsp 928.875/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11.05.2010, DJe 01.07.2010; REsp 1.147.362/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.08.2010, DJe 19.08.2010; e AgRg no AgRg no REsp 1.086.196/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 14.12.2010, DJe 17.12.2010).” (REsp 1.191.860, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 14/4/2011)

Emerge deste contexto que o consumidor final não é contribuinte do imposto, e, em nenhum momento, no texto do Convênio ICMS nº 60/07, observa-se dispositivo que transfira o ônus tributário ao consumidor.

A Lei Complementar nº 87/1996 estabelece, por sua vez, em seu art. 4º, que o contribuinte do ICMS é pessoa natural ou jurídica que esteja envolvida com habitualidade nas práticas mercantis, *in verbis*:

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

Isto é: contribuinte do ICMS é o produtor, industrial ou comerciante que pratica operações relativas à circulação de mercadorias, com objetivo de lucro, via operação mercantil, revelada por habitualidade e volume.

No caso *sub examine*, assim, a concessionária de energia elétrica é a contribuinte do imposto, logo, *a priori*, não estaria legitimada a invocar em favor do consumidor de baixa renda os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco.

Ocorre que a pretensão levada a efeito pelos Fiscos Estaduais – *tecida "a contrario sensu" do Convênio ICMS nº 60, de 6 de julho de 2007* – encerra possível uma leitura ampla da materialidade do ICMS capaz de alcançar a subvenção recebida pelas concessionárias, contribuintes do tributo.

Como dito, o limite para a consideração econômica em hipóteses quejandas envolve o julgamento da opção feita pelo legislador tributário a partir de axiomas da própria tributação. *In casu*, a propósito da questão, o sopesamento entre o dever de pagar tributos e a limitação da exigência fiscal deve ser levado em consideração para o deslinde da causa.

Nesta vertente é que deve ser lida a menção aos princípios invocados na petição inicial. Partindo-se exclusivamente do viés econômico, o reconhecimento da tributação no caso resultará no repasse do ônus financeiro aos consumidores beneficiados com os descontos nas tarifas de energia elétrica. Justamente porque, como visto, os preços praticados pelas concessionárias de energia são definidos pela ANEEL.

Não há liberdade para o estabelecimento da tarifa pela fornecedora. Consequentemente, não seria possível à empresa de energia repassar o ônus da tributação sobre subvenções a parcela diversa de consumidores.

Se o valor do repasse feito pela União está incluído na definição de “valor da operação”, é natural que a incidência do ICMS acompanhe a parcela decotada da fatura de energia enviada ao consumidor de baixa renda. Por esse mecanismo, a concessionária receberia antecipadamente do consumidor a parcela da tributação que estaria obrigada a repassar ao Fisco Estadual quando da homologação de seu pedido de subvenção formulado junto à Agência Reguladora Federal (ANEEL).

À evidência, a instituição desta sistemática geraria consideráveis prejuízos aos beneficiários da tarifa social de energia elétrica, reduzindo

consideravelmente a margem de ganho deste estrato da sociedade.

Neste prisma, resulta legítima, em matéria de tributação, a invocação dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e do não confisco, por tudo o que essas garantias constitucionais representam. Ditos vetores servem, na situação em tela, para afastar a interpretação econômica que venha a cancelar a tributação dos subsídios pagos às concessionárias de energia. É dizer: *in casu*, uma leitura sob o viés exclusivamente econômico não atinge a justiça fiscal como objetivo colimado pela tributação.

De se mencionar, ademais, que, em outras situações, este Supremo Tribunal Federal ratificou interpretações de caráter econômico da lei tributária considerando que a leitura meramente formal do ordenamento resultaria em dispensa de tributação de fatos que claramente representavam capacidade contributiva dos agentes envolvidos.

Mencione-se, por exemplo, os precedentes vertentes pela incidência de tributação sobre os planos de saúde (RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, Repercussão Geral - Mérito DJe-086 25/04/2017), sobre os contratos de *leasing* (RE 592905, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, Repercussão Geral - Mérito DJe-040 04/03/2010) , e, mais recentemente, sobre os contratos de franquia (RE 603136, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2020, Repercussão Geral - Mérito DJe-149 15/06/2020).

Situação inversa, todavia, impõe-se na hipótese em desate. Neste caso, a leitura consubstanciada exclusivamente na grandeza econômica representada pela expressão “valor da operação” pode ocasionar a atribuição de ônus tributários consideráveis, em detrimento de princípios constitucionais caros ao sistema de proteção social do cidadão, como dito, representados pela capacidade contributiva, isonomia e não confisco.

V - ACESSO À ENERGIA ELÉTRICA COMO OBJETIVO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL - ODS – AGENDA 2030 DAS NAÇÕES UNIDAS

Para além dos princípios constitucionais diretamente relacionados à tributação, é mister que o exame da matéria em pauta também seja feito a partir das lentes da agenda de Direitos Humanos das Nações Unidas, denominada Agenda 2030, agenda de Direitos Humanos das Nações Unidas, aprovada em Assembleia Geral das Nações Unidas em 2018, nos termos da Resolução A/RES/72/279, adotada por 193 Países, inclusive o Brasil, que incorporou os 8 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (Agenda 2015 – período 2000/2015), ampliando-os para os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (Agenda 2030 – período 2016/2030). No sítio da plataforma (<http://www.agenda2030.org.br/sobre/>), pode-se ler:

“Em setembro de 2015, representantes dos 193 Estados-membros da ONU se reuniram em Nova York e reconheceram que a erradicação da pobreza em todas as suas formas e dimensões, incluindo a pobreza extrema, é o maior desafio global e um requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável.

Ao adotarem o documento “Transformando o Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável” (A/70/L.1), os países comprometeram-se a tomar medidas ousadas e transformadoras para promover o desenvolvimento sustentável nos próximos 15 anos sem deixar ninguém para trás.

A Agenda 2030 é um plano de ação para as pessoas, o planeta e a prosperidade, que busca fortalecer a paz universal. O plano indica 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, os ODS, e 169 metas, para erradicar a pobreza e promover vida digna para todos, dentro dos limites do planeta. São objetivos e metas claras, para que todos os países adotem de acordo com suas próprias prioridades e atuem no espírito de uma parceria global que orienta as escolhas necessárias para melhorar a vida das pessoas, agora e no futuro.”

O Judiciário Brasileiro é pioneiro no mundo na institucionalização da Agenda 2030. A partir de relevante trabalho desenvolvido pelo Conselho Nacional de Justiça, atualmente 80 milhões de processos são indexados a cada uma dos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Todas essas iniciativas foram incluídas na Meta 9 das Metas Nacionais do Poder Judiciário: “Meta 9 – Integrar a Agenda 2030 ao Poder Judiciário”.

Dentre os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), calha mencionar para o caso ora em exame, especificamente, o Objetivo nº 7, assim estabelecido: *Energia Acessível e Limpa - Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todos*. As metas para o cumprimento do referido objetivo estão assim estabelecidas:

“Metas do Objetivo 7

7.b Até 2030, expandir a infraestrutura e modernizar a tecnologia para o fornecimento de serviços de energia modernos e sustentáveis para todos nos países em desenvolvimento, particularmente nos países de menor desenvolvimento relativo, nos pequenos Estados insulares em desenvolvimento e nos países em desenvolvimento sem litoral, de acordo com seus respectivos programas de apoio

7.a Até 2030, reforçar a cooperação internacional para facilitar o acesso a pesquisa e tecnologias de energia limpa, incluindo energias renováveis, eficiência energética e tecnologias de combustíveis fósseis avançadas e mais limpas, e promover o investimento em infraestrutura de energia e em tecnologias de energia limpa

7.3 Até 2030, dobrar a taxa global de melhoria da eficiência energética

7.2 Até 2030, aumentar substancialmente a participação de energias renováveis na matriz energética global

7.1 Até 2030, assegurar o acesso universal, confiável, moderno e a preços acessíveis a serviços de energia”
(destacamos)

Com base nesses preceitos, não se pode conceber que as decisões judiciais sejam proferidas de maneira dissociada do contexto social em que se inserem. Se os ODS estabelecidos pelas Nações Unidas e adotados pelo Brasil representam a orientação das políticas públicas a serem definidas pelos Governos e pela sociedade, é curial que o Poder Judiciário esteja inserido nas atividades direcionadas a tais objetivos.

É certo que as diretrizes da Agenda 2030 não podem afastar o juiz de sua tarefa primordial, que é oferecer decisões justas e pacificadoras de conflitos à sociedade a partir das normas legais e constitucionais. Não obstante, a adoção dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, como diretriz para a formação das decisões judiciais, máxime em jurisdição constitucional, alinha-se às próprias premissas de nossa Constituição, que, em seu art. 1º, inc. III, consagra a dignidade a pessoa humana como um dos fundamentos da República, e, em seu art. 3º, inc. II, estabelece a garantia ao desenvolvimento nacional como um dos objetivos da Nação.

Ditos elementos apenas confirmam a linha de raciocínio firmada, pela qual a melhor leitura a ser extraída da situação posta nesta demanda, em cotejo com as materialidades do ICMS, indica uma interpretação mais restritiva do alcance econômico da tributação. É dizer que, também sob este prisma, as subvenções pagas pela União a concessionárias de energia elétrica não devem ser entendidas como parcela do valor da operação de comercialização de energia, sob pena de se promover interpretação do sistema tributário discrepante do regime constitucional que o contém.

VI - INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO HETERÔNOMA

Como último argumento a ser analisado, convém aferir se a política de fixação de preços das tarifas de energia elétrica pelo poder concedente com a imposição de descontos resultaria em isenções heterônomas.

Das disposições do Código Tributário Nacional, extrai-se que as isenções são hipóteses de exclusão do crédito tributário estabelecidas pelo ente dotado de competência tributária para exigir pagamento do tributo desonerado. A lógica do Sistema Tributário estabelecido a partir da Constituição de 1988 é a de que somente o ente federado titular do poder de instituir o tributo, por lei, pode desonerá-lo, por meio de isenções.

Alterando profundamente o sistema vigente até 1988, a Constituição atual veda, de maneira expressa, que a União possa conceder benefícios tributários relativos a exação de competência de outro ente federado. Eis, portanto, o teor do art. 151, inc. III, da Lei Maior, abaixo transcrito:

"Art. 151. É vedado à União:

(...)

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

No caso em epígrafe, argumenta-se que a União, ao estabelecer a política de preços para a comercialização da energia elétrica, impondo descontos a serem concedidos a consumidores de baixa renda, estaria agindo em afronta a tais disposições, na medida em que promoveria a redução da base de cálculo do ICMS, tributo de competência estadual.

Dita conclusão, entretanto, não pode ser extraída as premissas já dispostas alhures. Por força da disposição constitucional do art. 150, § 6º da Constituição Federal, a isenção deverá ser concedida por lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria.

Como asseverado, no caso em tela, o que se tem é uma conjugação de duas relações jurídicas de naturezas diversas: a tributária, formada na comercialização da energia elétrica, de um lado, e, de outra banda, a administrativa, formada no repasse da subvenção pelo poder concedente.

Como visto, é natural que a política de preços estabelecida pelo poder concedente gere efeitos econômicos sobre as atividades das concessionárias de serviço público. Este efeito econômico, entretanto, como fartamente se expôs, não está inserido no espectro da norma tributária. *A fortiori*, as disposições estabelecidas pela Agência Reguladora do serviço prestado não se configuram normas de isenção tributária, em que pese, de maneira ancilar, possam produzir efeitos sobre a relação jurídico tributária estabelecida entre o Fisco Estadual e as concessionárias de energia. Não se sustenta a caracterização da isenção heterônoma, até porque, do contrário, a norma tributária estaria limitando a própria competência administrativa atribuída pela Constituição Federal à União para a fixação da política de preços das tarifas de energia elétrica.

VII - CONCLUSÃO

Ex positis, **JULGO PROCEDENTE** o pedido formulado na presente ação direta, para o fim de **DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL SEM REDUÇÃO DE TEXTO** da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 60, de 6 de julho de 2007, de maneira a afastar a interpretação que permita aos Estados da Bahia e de Rondônia tributar por via do ICMS o valor da subvenção econômica repassado pela União às concessionárias de energia elétrica, nos termos da Lei 10.438/2002.

É como voto.