

**ESTADO DO PARANÁ**  
**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**  
Núcleo Jurídico da Administração na Secretaria de Estado da Fazenda

**Protocolo n. 13.683.787-7**

**Assunto:** Critérios para Cálculo do Valor Adicionado Fiscal.

**Consultantes:** Divisão de Assuntos Municipais da Coordenação de Assuntos Econômicos da Secretaria de Estado da Fazenda e Secretário de Estado da Fazenda.

## **PARECER Nº 1/2016 – NJA/PGE/SEFA**

Cálculo do Valor Adicionado Fiscal e do Índice de Participação dos Municípios. ICMS. Geração e Circulação de Energia Elétrica. Preponderância da Localização da “Casa de Máquina”. Novos Horizontes Jurisprudenciais.

### **1. RELATÓRIO**

Trata-se de consulta formulada pela Divisão de Assuntos Municipais da Coordenação de Assuntos Econômicos da Secretaria de Estado da Fazenda – DAM/CAEC/SEFA a respeito dos critérios a serem utilizados para fins de cálculo do valor adicionado fiscal devido a cada um dos Municípios paranaenses em razão das atividades de geração e transmissão de energia elétrica.

No requerimento, explica-se, em linhas gerais, que o Estado do Paraná vem utilizando como critério de cálculo e repartição do valor adicionado fiscal (VAF), nos casos de usinas geradoras de energia elétrica, o da localização da “área alagada dos Municípios Paranaenses afetados pelas Usinas”. Pondera-se, contudo, que a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que “o valor adicionado para fins de distribuição do ICMS relativo às usinas hidrelétricas deve ser computado exclusivamente em favor do Município em que a energia é gerada”, considerando-se, para esse fim, o Município do “local onde se encontram os operadores da usina, bem como equipamentos de medição, que caracterizam o exercício da atividade.”

Faz-se menção ainda à situação do Município de Diamante do Norte-PR,

que muito embora possua em seus limites territoriais casa de máquina produtora de energia (Usina de Rosana), não vem se beneficiando pelo valor adicionado integral decorrente da referida produção de riqueza. Na verdade, o VAF tem sido levado em consideração para fins de fixação do índice de participação dos Municípios do Estado de São Paulo.

Ao final, são realizados diversos questionamentos:

"1. É possível o Estado do Paraná não mais considerar as áreas dos municípios paranaenses atingidos por reservatórios 'áreas alagadas' para efeito de cálculo do Valor Adicionado?

2. Em relação à Usina de Rosana estaria ensejando um 'duplo rateio' de valor adicionado de um lado 100% para o Estado de São Paulo e de outro lado 49,10% de 'área alagada ao Estado do Paraná'?

3. Na relação envolvendo a Usina de Rosana e o Estado de São Paulo trata-se de mero deslocamento físico ou de uma hipótese de incidência do ICMS, tendo em vista que geração, distribuição e venda de energia elétrica constituem três operações distintas de forma que cada uma delas pode ser realizada em um local diferente?

4. Podendo ser questionado judicialmente, qual o período que os municípios poderiam requerer para fins de percepção do valor adicionado?

5. Nas hipóteses acima, caso ocorram demandas judiciais, os recursos financeiros necessários para suprir estas demandas devem ser providos pelo Governo do Estado ou pelos municípios que até o momento percebem valores adicionados pelo critério da 'área alagada'."

Foram anexados ao protocolado os seguintes documentos: a) ADIN 3.726; b) AC 425797 – SC; c) REsp 38344-7-PR; d) RMS 33.139-MG; e) outros julgados.

A Consulta foi ratificada pelo Secretário de Estado da Fazenda (fl.07).

É o relatório.

## **2. ANÁLISE JURÍDICA**

A fim de facilitar a compreensão das controvérsias trazidas à baila pelo órgão consultante, dividiremos a presente análise jurídica em 3 (três) partes distintas, sendo a primeira dedicada à análise das normas da Constituição Federal de 1988 aplicáveis ao repasse do ICMS aos Municípios, a segunda dedicada à investigação acerca das normas contidas na Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990, e a terceira à solução das controvérsias envolvendo o cálculo do valor adicionado fiscal nas operações de geração e transmissão de energia elétrica.

Confira-se:

### **2.1. Repasse aos Municípios de 25% do Produto da Arrecadação do ICMS: Disposições Constitucionais**

A distribuição de 25% do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS arrecadado pelo Estado aos Municípios localizados em seu território encontra normatização constitucional nos artigos 158 e 161 de nossa *Lex Suprema*; confira-se:

#### **Constituição Federal de 1988:**

**Art. 158.** Pertencem aos Municípios.

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

**Parágrafo único.** As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

**Art. 161.** Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

**Parágrafo único.** O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

A Constituição de 1988 é bastante clara ao dispor que o produto da arrecadação do imposto "pertence" aos Municípios, não deixando margem a intromissões indevidas dos Estados – titulares da competência tributária. Trata-se a parcela em comento, portanto, de receita dos Municípios, muito embora os Estados permaneçam autorizados a livremente exercerem sua competência tributária, majorando ou minorando as alíquotas do ICMS.

Sobre o assunto, relevantes as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

"Este tipo de participação no produto da arrecadação do tributo suscita, desde logo, duas observações importantes; a saber: a) a pessoa política beneficiária não adquire o direito de tributar em nome e por conta da pessoa política competente, mesmo quando esta, por inércia, deixa de criar *in abstracto* o tributo; b) em contrapartida, quando nasce *in concreto* o tributo, nasce igualmente, para a beneficiária o direito subjetivo de, nos termos preestabelecidos na Constituição Federal, partilhar o produto arrecadado."<sup>1</sup>

No mesmo sentido, vejamos o que diz ALEXANDRE TEIXEIRA JORGE:

"Não é qualquer redução do montante arrecadado (e, por consequência, do valor a ser repartido) que representará uma violação ao art. 158, IV, da CF/88. Para que ocorra tal afronta é preciso que a diminuição se dê após o desaparecimento da relação jurídico-tributária com o correspondente ingresso de recursos para a Fazenda, fato esse que evidencia que, para fins de delimitação do

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 506.

62

campo de atuação do legislador estadual do ICMS em matéria desonerativa, é igualmente imprescindível aferir o momento da incidência do preceito exonerativo."<sup>2</sup>

A ideia subjacente à norma em comento é a de que os Municípios mais desenvolvidos, entendidos como aqueles em cujos territórios mais riqueza é produzida, sejam agraciados com parcela maior do ICMS distribuído pelos Estados nos moldes do art. 158, parágrafo único, I, da CF/88.

Os Municípios mais pobres, contudo, ainda que recebam uma parcela diminuta dos recursos distribuídos, por força da regra da proporcionalidade do valor adicionado, poderão ser "socorridos" pela regra da "livre distribuição de um quarto dos recursos", autorizada pelo art. 158, parágrafo único, II, da CF/88, e concretizada por lei estadual.

Conforme jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, o Estado não pode "alijar por completo" um Município de receber parcela dos recursos de "livre distribuição", por maior que seja sua participação no valor adicionado fiscal.<sup>3</sup>

Ainda nos moldes constitucionais, a definição do valor adicionado fiscal - mencionado no art. 158, parágrafo único, I, e utilizado como base para cálculo da repartição entre os diversos Municípios do ICMS de sua titularidade - cabe à lei complementar, da mesma maneira que a veiculação das normas referentes ao acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas no art. 158.

Com base na reserva de lei complementar, já decidiu o STF, em mais de uma oportunidade, pela inconstitucionalidade formal das leis estaduais que, a pretexto de regular o cálculo do valor adicionado fiscal, desobedeciam as disposições da lei nacional aplicável à matéria (LC 63/90). De acordo com a Corte Suprema, a liberdade do legislador estadual restringe-se às hipóteses do art. 158, parágrafo único, II, da CF/88.

Nesse sentido, dentre outros, confira-se:

"Repartição do ICMS. Art. 158, IV e 161, I, da CF/1988. Reserva de lei complementar. Usina hidrelétrica. Reservatório. Áreas alagadas. 1. Hidrelétrica cujo reservatório de água se estende por diversos Municípios. Ato do Secretário de Fazenda que dividiu a receita do

<sup>2</sup> JORGE, Alexandre Teixeira. A concessão de benefícios relativos ao ICMS e a sua repercussão no montante partilhado com os municípios. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.239. São Paulo: Dialética, agosto de 2015, p. 30.

<sup>3</sup> STF, RE 401.953, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16-5-2007, Plenário, DJ de 21-9-2007.

42

ICMS devida aos Municípios pelo 'valor adicionado' apurado de modo proporcional às áreas comprometidas dos Municípios alagados. 2. Inconstitucionalidade formal do ato normativo estadual que disciplina o 'valor adicionado'. Matéria reservada à lei complementar federal. Precedentes. 3. Estender a definição de apuração do adicional de valor, de modo a beneficiar os municípios em que se situam os reservatórios de água representa a modificação dos critérios de repartição das receitas previstos no art. 158 da Constituição." (RE 253.906, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 23-9-2004, Plenário, DJ de 18-2-2005.)

"Repartição de receitas tributárias. ICMS. Parcela prevista no art. 158, parágrafo único, II, da Constituição. Repartição conforme critérios previstos em lei estadual. Desnecessidade de observância das disposições previstas na lei complementar a que alude o art. 161, I, da constituição. (...) O art. 161 da Carta Política, no que tange ao ICMS, reservou à lei complementar apenas o que diz respeito aos critérios de apuração do valor adicionado e às formas de acompanhamento do cálculo e da liberação dos repasses desse imposto devidos aos Municípios. A Lei paulista 8.510/1993 disciplinou os critérios de rateio do valor de ICMS referido no art. 158, parágrafo único, II, da Constituição, cujos parâmetros não se inserem na reserva da lei complementar prevista no art. 161 da CF." (RE 379.013-ED, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 29-11-2011, Segunda Turma, DJE de 14-12-2011.)

Com vistas à concretização do mandamento constitucional em epígrafe, foi editada a Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990, que "*Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.*

É sobre o diploma legal em epígrafe que iremos nos manifestar no próximo item.

**2.2. A Lei Complementar n. 63, de 11 de Janeiro de 1990: Valor Adicionado Fiscal – VAF e Índice de Participação dos Municípios - IPM**

**2.2.1. Noções Gerais e Definição de Valor Adicionado Fiscal**

A Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990, foi editada com o objetivo de tornar exequíveis as regras estabelecidas nos artigos 158 e 161 da Constituição de 1988. Na oportunidade, não se limitou o legislador a definir valor adicionado fiscal, tendo regulado de maneira bastante satisfatória as principais situações que envolvem os repasses de que trata a Constituição.

As principais disposições referentes à matéria estão prescritas no art. 3º da LC 63/90, cuja redação fazemos questão de transcrever na íntegra:

**LC n. 63/90:**

**Art. 3º 25%** (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:

I - 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município: (Redação dada pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta. (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

**ESTADO DO PARANÁ**  
**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**  
Núcleo Jurídico da Administração na Secretaria de Estado da Fazenda

I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;

II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.

§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

§ 4º O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração.

§ 5º Os Prefeitos Municipais, as associações de Municípios e seus representantes terão livre acesso às informações e documentos utilizados pelos Estados no cálculo do valor adicionado, sendo vedado, a estes, omitir quaisquer dados ou critérios, ou dificultar ou impedir aqueles no acompanhamento dos cálculos.

§ 6º Para efeito de entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará publicar, no seu órgão oficial, até o dia 30 de junho do ano da apuração, o valor adicionado em cada Município, além dos índices percentuais referidos nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 7º Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.

§ 8º No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, os Estados deverão julgar e publicar as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definidos de cada Município.

§ 9º Quando decorrentes de ordem judicial, as correções de índices deverão ser publicadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da data do ato que as determinar.

§ 10 Os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município.

§ 11 O valor adicionado relativo a operações constatadas em ação fiscal será considerado no ano em que o resultado desta se tornar definitivo, em virtude da decisão administrativa irrecurável.

4

§ 12 O valor adicionado relativo a operações ou prestações espontaneamente confessadas pelo contribuinte será considerado no período em que ocorrer a confissão.

§ 13 A lei estadual que criar, desmembrar, fundir ou incorporar Municípios levará em conta, no ano em que ocorrer, o valor adicionado de cada área abrangida.

Nos termos da lei, o **Valor Adicionado Fiscal – VAF** corresponderá, para cada Município, "ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil" (LC 63/90, art. 3º, §1º, II). Nos casos de empresas submetidas ao Simples Nacional, bem como nas situações em que a lei dispense os controles de entradas, considerar-se-á como VAF o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta (LC 63/90, art. 3º, §1º, II).

Obedeceu-se, assim, a ideia – já exposta neste parecer – segundo a qual os **Municípios mais desenvolvidos**, entendidos como **aqueles em cujos territórios mais riqueza é produzida**, serão agraciados com parcela maior do ICMS distribuído pelos Estados - nos moldes do art. 158, parágrafo único, I, da CF/88.

Para o cálculo do valor adicionado fiscal, portanto, faz-se indispensável a identificação dos **critérios material e espacial** da regra matriz de incidência tributária do ICMS. Em outras palavras, antes do repasse dos valores, deve o Estado identificar não só a prática do fato jurídico tributário, mas também o local em que referido fato deu-se por concretizado, o que fará, em regra, mediante análise das informações prestadas pelas empresas e pelos municípios.

Sobre a **regra matriz de incidência tributária**, podemos afirmar que ela funciona como **arquétipo da norma jurídica tributária**. Trata-se de verdadeiro "esquema" que permite ao estudioso do Direito Tributário devassar a intimidade estrutural de cada um dos tributos. Aqui, "*o labor científico aparece como árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica*". Todos os elementos da regra matriz de cada um dos tributos estão previstos, explícita ou implicitamente, no texto da Constituição.<sup>5</sup>

Existirá em toda norma tributária: **a) um antecedente normativo** (suposto ou hipótese de incidência ou fato gerador), composto pelos **aspectos (ou critérios) (a.1) material, (a.2) temporal e (a.3) espacial**, a que se vincula um; **b) consequente**

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 237.

<sup>5</sup> CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues; GOUVÊA, Marcus de Freitas; LUSTOZA, Helton Kramer. **Tributos em espécie**. 2. ed. rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 36.

**normativo** (mandamento ou estatuição ou relação jurídica tributária), composto pelos critérios **(b.1) pessoal e (b.2) quantitativo**. Verificando-se determinada situação prevista em lei (antecedente normativo), um sujeito passivo deverá pagar (dever ser) ao ente público determinado valor a título de tributo (consequente normativo).

No caso do **Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS**, as diretrizes gerais para a incidência constam do art. 155 – e parágrafos - da Constituição Federal de 1988 – CF/88, muito embora a legislação infraconstitucional, sobretudo a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e o Convênio ICM 66/88<sup>6</sup>, também contenham importantes disposições sobre os diversos elementos da norma tributária em sentido estrito.

O ICMS apresenta **3 (três) diferentes materialidades** (aspecto material), quais sejam, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (CF/88, art. 155, *caput*)<sup>7</sup>, a prestação de serviço oneroso de comunicação (CF/88, art. 155, *caput*) e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (CF/88, art. 155, *caput*). Incidirá o ICMS, importante salientar, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior (CF/88, art. 155, *caput*).

O **aspecto espacial (ou territorial)**, por sua vez, diz respeito ao local em que o fato deve ocorrer, a fim de que produza os efeitos que lhe são próprios. No caso do ICMS, por se tratar de tributo estadual com características de tributo nacional, tem-se a incidência tributária independentemente do local do território nacional em que ocorrerem as operações e prestações, muito embora o Estado só possa tributar aquelas ocorridas dentro dos seus limites territoriais. Na Lei Complementar n. 87/96, a matéria está regulada no art. 11; no Convênio 66/88, aplicável ao período anterior à supracitada Lei Kandir, o assunto encontra previsão no art. 27.

Exemplificativamente, adotando o **critério da territorialidade** – constitucional e legalmente estabelecido -, numa operação de compra e venda de sapatos realizada entre indústria sediada no Município de Paranaguá e loja sediada no Município de Curitiba, o cálculo do **Índice de Participação do Município – IPM** de Paranaguá deverá levar em consideração a diferença entre entradas e saídas realizadas no aludido estabelecimento industrial. O conhecimento da **materialidade tributária** (operações relativas à circulação de mercadoria), bem como do aspecto territorial (local da saída da

<sup>6</sup> Antes do advento da LC 87/96, o imposto em estudo era regido tanto pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, recepcionado pela Constituição de 1988 em virtude do disposto no art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>6</sup>, quanto pelo Convênio ICM nº 66/88, instituído por força do disposto no §8º do mesmo art. 34 do ADCT.

<sup>7</sup> Nas operações relativas à circulação de mercadorias, confere-se especial destaque às operações com energia elétrica, bem móvel para fins tributários.

mercadoria), dessa forma, é suficiente ao cálculo do VAF, pressuposto para fixação do Índice de Participação dos Municípios - IPM. Em linhas gerais, deve-se perquirir acerca da riqueza gerada no Município beneficiado.

O conhecimento da materialidade do ICMS faz-se indispensável até mesmo nos casos de isenção e imunidade tributária, por expressa previsão da Lei Complementar n 63/90 (art. 3º, §2, I e II), o que apenas reforça a ideia segundo a qual o valor adicionado fiscal leva em consideração mais a riqueza produzida no território do Município do que o montante total de tributo ali recolhido.

Destarte, em que pese o entendimento doutrinário segundo o qual "a participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS deve ser dimensionada pelo total da arrecadação, seja a que título for, dos valores que ingressam nos cofres estaduais", o fato é que não se pode admitir uma correlação precisa entre o índice de participação dos Municípios e a arrecadação de ICMS obtida por empresas situadas no seu território.

Importante salientar que, ao contrário do que ocorre com as operações beneficiadas por imunidade e isenção, não se admite o repasse de ICMS aos municípios, com base no VAF, nas situações que não se enquadrarem na materialidade do tributo (não incidência pura e simples). Com isso, as operações com água encanada, por exemplo, não servirão como base de cálculo da parcela do ICMS fixada com supedâneo no art. 158, parágrafo único, I, da CF/88.<sup>8</sup>

### **2.2.2. Fixação do VAF e do IPM e Processo Administrativo de Impugnação**

Calculado o VAF de cada Município, "o Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração" (LC n. 63/90, art. 3º, §3º). Referido índice, denominado Índice de Participação dos Municípios - IPM, deverá corresponder "à média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração" (LC n. 63/90, art. 3º, §4º).

<sup>8</sup> Conforme jurisprudência pacífica do STJ, é ilegítima a cobrança de ICMS sobre água encanada, "uma vez que se trata de serviço público essencial e não mercadoria". Diferente é o caso das operações de compra e venda de garrafas de água mineral; aqui, presente atividade tipicamente mercantil, será devido o imposto. Nesse sentido, dentre outros, confira-se: STJ, REsp 794.984/RJ, Primeira Turma, julgado em 05/09/2006.

A partir do 1º dia do ano seguinte, o Estado repassará aos Municípios, mensalmente, na proporção fixada pelo IPM (no ano anterior), as respectivas quotas parte de ICMS. Nesse sentido, assim prescreve a LC n. 63/90:

**LC n. 63/90:**

**Art. 8º Mensalmente, os Estados publicarão no seu órgão oficial a arrecadação total dos impostos a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei Complementar e o valor total dos recursos de que trata o art. 7º, arrecadados ou transferidos no mês anterior, discriminadas as parcelas entregues a cada Município.**

Obedece ao **princípio da publicidade dos atos administrativos** a norma contida no **art. 3º, §5º, da LC 63/90**, de acordo com o qual "Os Prefeitos Municipais, as associações de Municípios e seus representantes terão livre acesso às informações e documentos utilizados pelos Estados no cálculo do valor adicionado, sendo vedado, a estes, omitir quaisquer dados ou critérios, ou dificultar ou impedir aqueles no acompanhamento dos cálculos." Confere-se, assim, maior transparência à distribuição de recursos que efetivamente pertencem aos Municípios.

A **maior polêmica referente ao procedimento de fixação da parcela de ICMS destinada aos municípios, contudo, diz respeito às normas inseridas nos parágrafos sexto, sétimo e oitavo do art. 3º da Lei Complementar n. 63/90.**

De acordo com art. 3º, §6º, da LC n. 63/90, para efeito da entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará publicar no seu órgão oficial, até o dia 30 de junho do ano da apuração, o valor adicionado em cada Município, além dos já mencionados índices percentuais referidos nos parágrafos 3º e 4º do mesmo artigo.

Para fixação do valor adicionado em cada Município, o Estado estabelecerá, em âmbito interno, **obrigações acessórias a cargo das empresas** no sentido de viabilizar a identificação das entradas e saídas nelas verificadas. Não por outro motivo, a LC n. 63/90 estabelece que "Os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município" (art. 3º, §10).

A verdade é que **não há como realizar o cálculo do valor adicionado - e do conseqüente Índice de Participação dos Municípios -, sem que as informações sejam devidamente prestadas pelos geradores de riqueza.** Deve ser estabelecido, demais disso, um prazo para que as informações sejam prestadas, a fim de que o Estado possa publicar, antes de 30 de junho, o valor adicionado.

No Estado do Paraná, cabe às empresas, em obediência ao art. 271 do Anexo do Decreto n. 6.080/2012<sup>9</sup> (regulamento do ICMS), que regulamenta os artigos 45 e 46 da Lei n. 11.580/96 (Lei do ICMS no Paraná), apresentar, na forma da Norma de Procedimento Fiscal Conjunta CRE-CAEC n. 01/2014, a Declaração Fisco Contábil – DFC, o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D), a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS) e o Relatório de Produtos Primários (RPP). A data limite para a entrega da DFC “normal” no ano de 2015 foi 29/05/2015; para a entrega da DFC “retificadora”, por sua vez, tiveram os contribuintes até 19/06/2015.

Nos termos do art. 3º, §7º, da LC n. 63/90, “Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.” O art. 3º, §8º, da LC n. 63/90, por sua vez, fixa o prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, para que os Estados julguem e publiquem “as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definidos de cada Município.”

É dever das empresas, conforme exposto, apresentar ao Estado a documentação indispensável ao cálculo do valor adicionado fiscal e do Índice de Participação dos Municípios (LC 63/90, art. 3º, §10) antes da data fixada na Lei Complementar n. 63/90, qual seja, 30 de junho (Art. 3º, §6º). Conforme exposto, sem tais informações, o Estado não tem meios para cumprir a determinação legal tempestivamente.

### ***2.2.3. Prazo Prescricional para Ajuizamento de Ação Judicial por Município Eventualmente Prejudicado***

Importante esclarecer que o Poder Judiciário não pode se sobrepor à Administração e calcular o IPM com base em valor adicionado fiscal jamais declarado à Fazenda.

### **O trâmite previsto nos parágrafos sexto a oitavo do art. 3º da LC n.**

<sup>9</sup> Art. 271. O contribuinte inscrito no CAD/ICMS deverá apresentar, anualmente, de forma unificada, a Declaração Fisco Contábil - DFC, relativamente a cada estabelecimento, ressalvada a hipótese de inscrição centralizada, para fins de apuração do Índice de participação dos Municípios na arrecadação do ICMS, bem como para a obtenção de informações econômico-fiscais (Lei Complementar Federal 63/1990; artigos 45 e 46 da Lei n. 11.580/1996). Parágrafo único. O modelo, forma de preenchimento e prazos de apresentação da DFC serão estabelecidos em norma de procedimento.

62

**63/90 deve ser obedecido em qualquer caso.** Assim, em primeiro lugar, deve haver a declaração das operações realizadas pelas empresas; em seguida, o Estado fará publicar, com base nas mencionadas declarações, até 30/06, o VAF de cada Município; em terceiro lugar, abrir-se-á prazo para que prefeitos e associações de municípios impugnem administrativamente os dados e índices publicados pelo Estado; por fim, no prazo legal, o Estado julgará as impugnações e publicará os índices de cada Município.

A expressão "sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis", constante da parte final do art. 3º, §7º, da LC n. 63/90, deve ser interpretada no sentido de autorizar os municípios insatisfeitos com o IPM inicialmente publicado<sup>10</sup> a ingressar em juízo com o objetivo de (a) alterar o cálculo e (b) reaver a parcela porventura indevidamente não repassada.

Nos casos em que o Estado, quando da fixação do IPM, tenha se omitido quanto a valor adicionado efetivamente declarado, poderá o Poder Judiciário determinar ao Executivo que refaça os cálculos, tomando por base a declaração ou, em última instância, para que fundamente a desconsideração dos referidos valores. Repita-se: **apenas após a manifestação expressa do Estado (no momento da decisão mencionada no art. 3º, §6º, da LC 63/90) sobre declaração de valor adicionado é que o Município Prejudicado poderá ingressar em juízo para discutir o mérito dos cálculos.**

Concluir em sentido diverso implicaria retirar dos demais municípios a oportunidade de tomar conhecimento da posição inicial do Estado acerca daquela declaração realizada por empresa sediada no Município impugnante.

**Infelizmente, o Tribunal de Justiça do Paraná não vem entendendo dessa forma.** Em mais de uma ocasião, a Corte em comento manifestou-se sobre o mérito do cálculo de VAF não considerado pelo Estado quando da publicação da decisão de que trata o art. 3º, §6º, da LC 63/90. O mais recomendado, a nosso sentir, em caso de julgamento procedente do pedido, teria sido o TJ/PR determinar ao Estado que se manifestasse sobre a não aceitação da DFC e publicasse a decisão na forma determinada na lei, após o que o município, caso ainda insatisfeito, deveria retornar a juízo para discutir o mérito dos cálculos.

Concluindo-se que os Municípios e Associações de Municípios só podem ingressar em juízo para discutir o mérito do cálculo do VAF de cada município – bem como para requerer eventual diferença repassada a menor - após a publicação desse

<sup>10</sup> Os municípios não estão obrigados, portanto, a recorrer na via administrativa (LC 63/90, art. 3º, §7º) da decisão proferida nos termos do art. 3º, §6º, da LC 63/90. Poderão, de posse da decisão inicial, ingressar diretamente em juízo.

dado na forma legalmente estabelecida (LC 63/90, art. 3º, §6º), resta saber qual o prazo prescricional para o ajuizamento da referida ação.

Pois bem. Nos casos em que, concomitantemente ao pedido judicial de natureza declaratória (do direito à inclusão de novos valores no cálculo do VAF e do IPM), o Município realizar requerimento de pagamento de valores supostamente repassados a menor, deve-se aplicar o prazo prescricional das ações condenatórias contra a Fazenda Pública.<sup>11</sup>

Acerca do referido prazo, nas ações de reparação civil, após alguma controvérsia inicial, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento segundo o qual se aplica o prazo quinquenal prescrito no art. 1º do Decreto n. 20.910/32.<sup>12</sup>

O prazo tem início a partir da decisão (administrativa) do Estado que fixa os valores de VAF de cada município (LC 63/90, art. 3º, §6º) ou, em caso de impugnação contra esse ato, da publicação da decisão que julga as impugnações (LC 63/90, art. 3º, §8º).

Assevere-se, por fim, que, em caso de decisão judicial favorável ao Município, o Estado não poderá arcar sozinho com o pagamento suplementar dos valores inicialmente repassados a menor. Como o cálculo leva em consideração o VAF de cada Município, deve haver a nova publicação de índices, seguida da compensação, nos anos ou meses posteriores, dos valores porventura repassados a maior a outros municípios. Não por outro motivo, a LC n. 63/90 estabelece que "Quando decorrentes de ordem judicial, as correções de índices deverão ser publicadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da data do ato que as determinar" (art. 3º, §9º). O fato é que toda e qualquer decisão judicial alterando o VAF de um Município produzirá efeitos sobre todos os demais.

Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado, da lavra do Supremo Tribunal Federal:

(...) São inconstitucionais as disposições que excluem por completo e abruptamente o Município do Rio de Janeiro da partilha do produto

<sup>11</sup> Sobre o assunto, LEONARDO CARNEIRO DA CUNHA leciona que: "À evidência, toda e qualquer pessoa dispõe de prazo prescricional de 5 (cinco) anos para intentar ações condenatórias em face da Fazenda Pública. Em se tratando de ações anulatórias ou constitutivas, o prazo de ajuizamento também é de 5 (cinco) anos. O detalhe é que, nas ações anulatórias, tal prazo de 5 (cinco) anos é decadencial, e não prescricional. Pouco importa que a legislação aqui referida aluda a prescrição; antes do Código Civil de 2002, todos os prazos extintivos, seja de prescrição, seja de decadência, eram denominados, pela legislação de regência, de prazos de prescrição." (CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em julzo*. 9. Ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2011, p. 91).

<sup>12</sup> Nesse sentido, confira-se: REsp 1.277.724-PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 26/5/2015, DJe 10/6/2015.

arrecadado com o ICMS, constantes nos Anexos I e III da Lei do Estado do Rio de Janeiro 2.664/1996, por violação do art. 158, IV, parágrafo único, I e II, ponderados em relação ao art. 3º, todos da Constituição. Recurso extraordinário. Alcance da decisão. Recurso extraordinário conhecido e provido, para que o Estado do Rio de Janeiro recalcule os coeficientes de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICMS (parcela de ¼ de 25%, art. 158, IV, parágrafo único, II, da Constituição), atribuindo ao Município do Rio de Janeiro a cota que lhe é devida nos termos dos critérios já definidos pela Lei 2.664/1996 e desde o início da vigência de referida lei, Uma vez que o recálculo do quadro de partilha poderá implicar diminuição da cota de participação dos demais municípios do Estado do Rio de Janeiro, com eventual compensação dos valores recebidos com os valores relativos aos exercícios futuros, a execução do julgado não poderá comprometer o sustáculo financeiro razoável e proporcional dos municípios. Logo, a lei que irá normatizar o recálculo e a transferência ao recorrente dos créditos pertinentes aos períodos passados deverá prever, ainda, compensação e parcelamento em condições tais que não impliquem aniquilamento das parcelas futuras devidas aos demais Municípios.<sup>13</sup>

Ao contrário do que parece fazer crer o julgado em epígrafe, os Estados não são obrigados a editar lei com vistas à realização das compensações futuras junto aos municípios inicialmente favorecidos. No caso sob análise (STF, RE 401.953), determinou-se a criação de lei como mera consequência da própria decisão, que declarara a inconstitucionalidade da Lei do Estado do Rio de Janeiro que alijava completamente o município de mesmo nome da repartição do ICMS.

Em resumo:

a) Para que o município acione o Poder Judiciário, nos termos do art. 3º, §7º, da LC n. 63/90, é preciso que o Estado já tenha se manifestado sobre o mérito da DFC apresentada (LC 63/90, art. 3º, §6º), salvo nos casos em que a ação é ajuizada com o exclusivo objetivo de compelir o Poder Executivo a apreciar a referida declaração;

b) O Município insatisfeito com os cálculos publicados pelo Estado (LC 63/90, art. 3º, §6º), desde que tenha havido manifestação meritória referente a DFC de empresa situada em seu território, não está obrigado a interpor recurso administrativo –

<sup>13</sup> STF, RE 401.953, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16-5-2007, Plenário, DJ de 21-9-2007.

nos moldes do art. 3º, §7º, da LC 63/90 -, podendo acionar diretamente o Poder Judiciário.

c) A doutrina controverte-se acerca do prazo prescricional aplicável às ações de reparação civil ajuizadas contra o Estado, sendo dominante no âmbito do STJ o entendimento segundo o qual deve-se aplicar o prazo quinquenal previsto no art. 1º do Decreto n. 20.910/2012.

d) Em caso de decisão judicial favorável ao Município, o Estado não poderá arcar sozinho com o pagamento suplementar dos valores inicialmente repassados a menor. Como o cálculo do IPM leva em consideração o VAF de cada Município, deve haver a nova publicação de índices, seguida da compensação, nos exercícios posteriores, dos valores porventura repassados a maior a outros municípios.

### **2.3. Controvérsias Relacionadas ao Cálculo do Valor Adicionado Fiscal nas Operações com Energia Elétrica. Critério da Territorialidade. Local da Geração da Riqueza (Energia). Município em que Localizada a Casa de Máquina**

Feitas as considerações mais relevantes acerca das normas constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis ao cálculo do Valor Adicionado Fiscal – indispensável à fixação do Índice de Participação dos Municípios -, cumpre-nos, agora, discorrer acerca das peculiaridades relacionadas ao cálculo do VAF nas operações com energia elétrica.

Investigaremos, em primeiro lugar, qual o Município titular do direito ao recebimento da parcela do ICMS calculada com base no VAF decorrente da atividade de geração de energia elétrica (em Usina Hidrelétrica) - se aquele em que situada a chamada “área alagada” ou aquele em que localizada a “casa de máquinas”. Em seguida, discorreremos sobre os casos em que a energia é produzida num município e comercializada em outro.

Pois bem. Em se tratando a riqueza produzida de energia elétrica, embora considere-se aperfeiçoada a materialidade do tributo apenas com sua circulação econômica – ou seja, com a venda da mercadoria -, é no local em que efetivamente produzida a energia que ocorre a adição de valor, base para cálculo do IPM, restando, portanto, a tarefa de identificação do referido local de produção.

Sobre o assunto, o Decreto n. 41.019, de 26 de fevereiro de 1957, que regulamenta os serviços de energia elétrica de acordo com o determinado no Código de

Águas, assim dispõe:

**Decreto n. 41.019/57:**

**Art. 53.** São unidades geradoras as destinadas a atender à demanda máxima característica do sistema elétrico do concessionário. Unidades geradoras de reserva são as unidades excedentes às unidades ativas e destinadas a substituir estas últimas quando retiradas de serviço para limpeza, conservação ou reparo.

**Parágrafo único:** Entende-se por unidade gerador o **motor primário, o gerador e todo o respectivo equipamento auxiliar.**

Como se pode perceber, considera-se como **local da geração da riqueza aquele em que situado o motor primário, o gerador e todo o respectivo equipamento auxiliar,** não havendo qualquer motivo para se considerar, nos casos em que a Usina ocupe o perímetro territorial de mais de um município, como tal o município em que situada a área alagada. Nesse sentido, doutrina mais autorizada leciona que "o estabelecimento de uma usina, em conformidade com o preceito legal, só poderá ser considerado o local onde se encontram os operadores da usina, bem como equipamentos de medição, que caracterizam o exercício da atividade."<sup>14</sup>

A jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Superior Tribunal de Justiça durante muito tempo foi no sentido das lições apresentadas acima. Dentre outros, confira-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DO ICMS. ART. 158, IV E 161, I, DA CF/88. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. USINA HIDRELÉTRICA. RESERVATÓRIO. ÁREAS ALAGADAS. 1. Hidrelétrica cujo reservatório de água se estende por diversos municípios. Ato do Secretário de Fazenda que dividiu a receita do ICMS devida aos municípios pelo "valor adicionado" apurado de modo proporcional às áreas comprometidas dos municípios alagados. 2. Inconstitucionalidade formal do ato normativo estadual que disciplina o "valor adicionado". Matéria reservada à lei complementar federal. Precedentes. **3. Estender a definição de apuração do adicional de**

<sup>14</sup> BRETAS, Marclia Metzker S. Aproveitamento de Créditos de ICMS sobre Insumos na Produção de Energia Elétrica – Bens do Ativo Permanente. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 257.

**valor, de modo a beneficiar os municípios em que se situam os reservatórios de água representa a modificação dos critérios de repartição das receitas previstos no art. 158 da Constituição. Inconstitucionalidade material. Precedentes.** 4. Na forma do artigo 20, § 1º, da Constituição Federal, a reparação dos prejuízos decorrentes do alagamento de áreas para a construção de hidrelétricas deve ser feita mediante participação ou compensação financeira. Recurso extraordinário conhecido e improvido. (RE 253906, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2004, DJ 18-02-2005 PP-00006 EMENT VOL-02180-05 PP-01061 RTJ VOL-00195-02 PP-00643 LEXSTF v. 27, n. 315, 2005, p. 197-213)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. MANDADO DE SEGURANÇA. ENERGIA ELÉTRICA. REPARTIÇÃO DO ICMS. VAF (VALOR ADICIONADO FISCAL) CRITÉRIO TERRITORIAL. LOCAL DO FATO GERADOR DO IMPOSTO. MUNICÍPIO ONDE LOCALIZADA A SEDE DA USINA HIDRELÉTRICA. COMPENSAÇÃO AOS MUNICÍPIOS INUNDADOS, FORMADORES DO COMPLEXO DE ÁGUAS, ATRAVÉS DE ROYALTIES.

1. Inexiste omissão quando o acórdão recorrido enfrenta todas as questões jurídicas suscitadas pelos recorrentes.
2. É possível conferir ao mandado de segurança efeitos a partir da impetração, em face da natureza declaratória de provimento, e, portanto, com eficácia ex tunc.
3. Tratando-se de Resolução que consubstancia violação ao direito líquido e certo, é da sua vigência que se inicia o prazo decadencial. A Resolução nº 2844 da Secretaria do Estado que fixou os índices relativos ao VAF, concretizando-se a ofensa ao direito do impetrante.
4. O fato gerador do ICMS é a saída de energia do estabelecimento produtor da energia elétrica e não a formação do lago.
5. A utilização de água situada em município diverso daquele em que está a sede do estabelecimento onde ocorre a operação tributária não confere direito à participação no ICMS a outra unidade da federação.
6. É inconfundível a usina geradora de energia elétrica com o reservatório de água, eis que água represada não importa em nenhum valor econômico na órbita tributária.
7. A compensação aos municípios inundados, pela perda de seus territórios, é feita através de royalties. Precedentes.
8. Recurso especial conhecido, a que se negou provimento.

6

(REsp 425.426/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/02/2003, DJ 24/03/2003, p. 142)<sup>15</sup>

A "área alagada", a nosso sentir, deve servir de base tão somente para o recebimento dos royalties compensatórios dos prejuízos ambientais decorrentes da exploração dos potenciais de energia hidráulica, bem federal, nos termos do art. 20, inciso VIII, da CF/88.

Controvérsia diversa se dá nos casos em que o local da produção da energia é distinto do local da sede administrativa da Usina - onde foi realizada a venda da mercadoria. Não há embate, aqui, entre o Município em que localizada a casa de máquinas e aquele em que situada a área alagada, mas entre o município da casa de máquina e aquele em que situada a sede administrativa da empresa, responsável pela circulação da mercadoria (fato gerador do tributo).

A fim de solucionarmos a polêmica, devemos ter em mente que, na primeira etapa da cadeia econômica de circulação da energia, deve-se considerar como materialidade do ICMS a operação complexa formada pelas atividades de geração e venda da referida energia, uma vez que: a) a mera geração não configura materialidade (fato gerador) do tributo (não incidência pura e simples) e; b) não se poderia falar em Valor Adicionado decorrente de mera saída da mercadoria (sem considerar a produção da riqueza).<sup>16</sup>

Pois bem. Dito isso, entendemos que também aqui deve preponderar a ideia segundo a qual o VAF é calculado com base na adição de valor, ou seja, na geração de riqueza, de maneira a privilegiar o município em que situados os equipamentos de geração da energia elétrica.

Nesse sentido, confira-se recente julgado, da lavra do STJ:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS AOS MUNICÍPIOS. VALOR ADICIONADO FISCAL. FATO GERADOR DA EXAÇÃO. CRITÉRIO DA TERRITORIALIDADE. LOCAL DA SAÍDA DA MERCADORIA. FONTE PRODUTORA DE ENERGIA ELÉTRICA.

<sup>15</sup> No mesmo sentido, confira-se: STJ, REsp 331.876/MG, Rel. Min. José Delgado, DJU de 22.10.01; STJ, AgRg nos EDcl no REsp 747.772/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 04.05.06; STJ, REsp 38.344/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 31.10.94; STJ, RMS 5823/MG, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 04.09.95; STJ, REsp 401.998/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 24.03.03.

<sup>16</sup> Nas etapas seguintes (transmissão, distribuição, comércio e consumo) da cadeia econômica não restam maiores dúvidas, devendo ser o VAF calculado em favor dos municípios em que realizadas a transmissão e a distribuição, bem como o consumo da energia.

**USINA.**

(...)

13. In casu, torna-se imperioso saber onde ocorre a saída da mercadoria; se na usina geradora da energia, onde é produzida, consoante alega o recorrente, ou na sede administrativa da Usina que a comercializa, conforme consignado no aresto impugnado.

14. A orientação do Tribunal Paulista vai de encontro ao que prevê o inciso VI do art. 2º do Convênio 66/88, o qual estabelece que a materialização da hipótese de incidência do ICMS se dá na saída da mercadoria do estabelecimento gerador "para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas". No ponto, cabe ressaltar que o Convênio 66/88 foi firmado como sucedâneo da lei complementar anunciada no § 8º do art. 34 do ADCT, e assim vigeu até a edição da LC 87/96, a denominada "Lei Kandir".

15. Corrobora o raciocínio o disposto no inciso I alínea "b" do artigo 27 do Convênio 66/88, que considera o local da operação, com relação à mercadoria, "o do estabelecimento em que se realize cada atividade de produção, extração, industrialização ou comercialização, na hipótese de atividades integradas".

16. O fato gerador do ICMS se aperfeiçoa somente com a circulação econômica da mercadoria - energia elétrica - após sua geração e saída no lugar onde se situa o equipamento utilizado para produzi-la ? gerador. Neste local é que se promove a adição de valor que servirá de referência para apuração da parcela conferida aos municípios. No caso dos autos, esse equipamento, segundo aferido pelo acórdão recorrido, encontra-se no Município ora recorrente (Usina Hidrelétrica de Promissão, localizada no Município de Ubarana ? fl. 300).

17. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(REsp 811.712/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 12/06/2009)

**Mais recentemente, contudo, o mesmo Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão em que deixou consignado que, nas operações com energia elétrica,**

apenas o **"local do consumo da energia"** deve ser levado em conta para fixação do valor adicionado fiscal, sob o fundamento de que a materialidade tributária só se considera ocorrida no momento do consumo da energia (aspecto temporal). Confira-se:

1. O critério eleito pelo art. 158, parágrafo único, inciso I, da CF/88 para definir a quem pertence o valor adicionado fiscal relativo à operação ou prestação sujeita, em tese, à incidência do ICMS é, unicamente, espacial, ou seja, local onde se concretiza o fato gerador do imposto.
2. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia.
3. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.
4. Como o critério de rateio do ICMS leva em conta o valor adicionado fiscal que ocorre no território de cada município e não há incidência tributária pela geração da energia ou por sua distribuição, conseqüentemente, não se justifica a participação do município produtor ou distribuidor na partilha do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica, que somente contemplará os municípios consumidores. (...).<sup>17</sup>

Muito embora seja verdadeira a assertiva segundo a qual o aspecto temporal do ICMS-Energia Elétrica está relacionado ao momento do consumo da energia, **não é verdadeira a afirmação de que não há incidência tributária pela transmissão ou distribuição da energia.**

Obviamente, não se pode cobrar o tributo em razão da simples geração da energia (por falta de circulação jurídica do bem). Contudo, a partir da primeira venda (usina à empresa transmissora), passando por empresa distribuidora, até chegar ao consumidor final, haverá pelo menos 3 materialidades do ICMS, passíveis de cobrança pelos Estados. Tal cobrança (referente a toda a cadeia) só será possível no momento do consumo.

<sup>17</sup> STJ, AgRg no REsp 1191693/MS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 19/04/2013.

*LF*

**Não seria lógico que a Constituição Federal estabelecesse regra de imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica (CF/88, art. 155, §2º, inciso X, "b"<sup>18</sup>) caso não houvesse incidência nas primeiras operações da cadeia econômica.** É noção básica de Direito Tributário que as imunidades só são instituídas em situações que, em abstrato, admitem a incidência. A verdade é que as operações interestaduais, em sua quase integralidade, dizem respeito às primeiras operações da cadeia econômica de circulação da energia, geralmente envolvendo empresas de transmissão e empresas de distribuição.

Não bastasse isso, a Constituição de 1988 contém regra expressa acerca da incidência do ICMS nas diversas etapas da cadeia econômica de circulação da energia, "*desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final*". Confira-se:

**ADCT-CF/88:**

**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.

A transitoriedade normativa diz respeito exclusivamente à condição de

<sup>18</sup> CF/88. Art. 155. 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: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) X - não incidirá: b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

4

responsável da empresa distribuidora, não à incidência do tributo nas operações desde a produção ou importação até a última operação, que é inquestionável.

A norma é reproduzida em sua quase integralidade pela Lei Complementar n. 87/96, senão vejamos:

**LC n. 87/97:**

**Art. 9º** A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

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

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

É dizer, **sem consumo, não há incidência alguma; havendo consumo, porém, o ICMS distribui-se por toda a cadeia econômica de circulação da energia.**

O recolhimento do tributo referente a toda a cadeia, portanto, é feito **pela distribuidora de energia elétrica** (Light, Copel, Coelce etc). Referida concessionária será responsável tributária em relação às operações anteriores (Usina → Transmissora) e contribuinte em relação às vendas por elas realizadas aos consumidores (concessionária → consumidor).

As decisões – ainda minoritárias, frise-se - em que o STJ afirma que a repartição do VAF deve levar em conta apenas o local do consumo da energia contrariam frontalmente o espírito da Constituição e as lições mais comezinhas alusivas à regra matriz de incidência do ICMS.

A prosperar essa tese, Municípios maiores, como Curitiba, Foz do Iguaçu e Londrina abarcarão a quase totalidade do VAF referente às operações com energia elétrica.

**Importante alertar também que caso os Estados (incluindo o Paraná) venham a alterar os critérios de cálculo do VAF, de forma a ignorar a participação dos municípios produtores, transmissores ou distribuidores na partilha do ICMS, certamente serão ajuizadas centenas, talvez milhares, de ações judiciais por todo o**

país, até mesmo porque vem/vinha de longa data o entendimento dos Tribunais Superiores segundo o qual todos os municípios integrantes da cadeia econômica de circulação da energia elétrica têm direito a parcela do VAF.

Assim, podemos finalmente responder os questionamentos levados a efeito pela consulente.

### **3. RESPOSTAS À CONSULTA**

**1. É possível o Estado do Paraná não mais considerar as áreas dos municípios paranaenses atingidos por reservatórios 'áreas alagadas' para efeito de cálculo do Valor Adicionado?**

Resposta: O Estado do Paraná deve passar a adotar, com a máxima urgência, para fins de cálculo do valor adicionado fiscal a que fazem jus os Municípios "produtores de energia elétrica", o critério territorial do local da "casa de máquinas". As "áreas alagadas" não devem mais ser consideradas para tal fim.

Deve-se salientar, contudo, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça parece rumar a nova direção, no sentido de considerar, para fins de VAF-Energia, apenas o local do consumo.

**2. Em relação à Usina de Rosana estaria ensejando um 'duplo rateio' de valor adicionado de um lado 100% para o Estado de São Paulo e de outro lado 49,10% de 'área alagada ao Estado do Paraná'?**

Resposta: No caso da Usina de Rosana, cuja "casa de máquina" situa-se no Município Paranaense de Diamante do Norte, apenas a este deve ser destinado o valor adicionado fiscal, ainda que a sede comercial da empresa situe-se em outro Município/Estado. Não há qualquer riqueza produzida no Município paulista.

Deve-se salientar, contudo, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça parece rumar a nova direção, no sentido de considerar, para fins de VAF-Energia, apenas o local do consumo.

**3. Na relação envolvendo a Usina de Rosana e o Estado de São Paulo trata-se de mero deslocamento físico ou de uma hipótese de incidência do ICMS, tendo em vista que geração, distribuição e venda de energia elétrica constituem três operações distintas de forma que cada uma delas pode ser realizada em um local diferente?**

Resposta: A controvérsia envolvendo a relação entre a Usina de Rosana-

situada no Paraná – e o Estado de São Paulo restringe-se às questões tributárias (ICMS). O ICMS-Energia elétrica só incide a partir da entrada da energia vendida pela concessionária no domicílio do consumidor. Independentemente disso, o beneficiário do VAF deve ser o Município em que situada a “casa de máquina”. A materialidade do tributo é composta pela operação complexa de geração e venda de energia elétrica.

**4. Podendo ser questionado judicialmente, qual o período que os municípios poderiam requerer para fins de percepção do valor adicionado?**

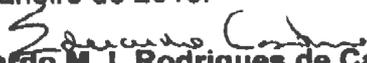
Resposta. Cinco anos.

**5. Nas hipóteses acima, caso ocorram demandas judiciais, os recursos financeiros necessários para suprir estas demandas devem ser providos pelo Governo do Estado ou pelos municípios que até o momento percebem valores adicionados pelo critério da ‘área alagada’**

Resposta: O Estado não pode arcar com as alterações do VAF ou do IPM determinadas pelo Judiciário. Conforme entendimento do STJ, o Estado deve proceder à compensação dos valores repassados a menor com os valores repassados a maior a outros Municípios, nos meses ou anos seguintes.

É o parecer que submeto à apreciação superior.

Curitiba, 11 de janeiro de 2016.

  
**Eduardo M. L. Rodrigues de Castro**  
Procurador do Estado do Paraná  
Chefe do NJA/PGE/SEFA

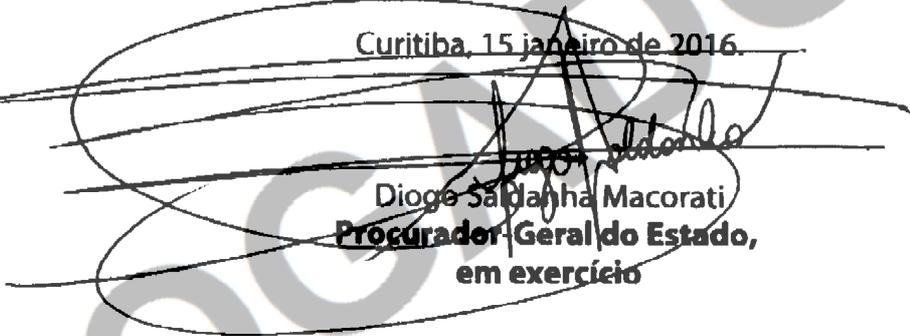


**ESTADO DO PARANÁ**  
**PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO**  
Gabinete do Procurador-Geral

Protocolos nº 13.683.787-7  
Despacho nº 13/2016 - PGE

- I. Aprovo o Parecer nº 01/2016-PGE, da lavra do Procurador do Estado Eduardo M. L. Rodrigues de Castro, em 26 (vinte e seis) laudas;
- II. Encaminhe-se à Secretaria de Estado da Fazenda

Curitiba, 15 janeiro de 2016.

  
Diogo Saldanha Macorati  
Procurador-Geral do Estado,  
em exercício

REVOGADO