

INTRODUÇÃO

Não é de agora que analistas e estudiosos do setor vêm alertando para o alto índice da carga tributária sobre a conta de energia, além da existência dos denominados subsídios e encargos, que elevam ainda mais o custo da energia elétrica ao consumidor final. Ademais, um dos motivos da desinformação sobre a tributação no setor elétrico se deve a complexidade de seu arcabouço jurídico.

Não há dúvidas de que a carga tributária sobre a conta de luz é elevadíssima, chegando, em alguns casos, a ultrapassar o percentual de 50%¹. Como se não bastasse essa elevada carga tributária, o consumidor ainda tem que arcar com o pagamento de encargos setoriais que incidem sobre o valor da tarifa de energia elétrica e que, em alguns casos, podem chegar a quase 8%² do valor total da fatura.

Deve-se ressaltar que, consta na conta de energia a discriminação dos tributos federais (PIS/COFINS), do tributo estadual (ICMS) e do tributo municipal (Contribuição de Iluminação Pública – CIP) e, separadamente, não sendo denominado de tributo, constam as informações relacionadas ao valor arrecadado com os encargos setoriais.

Logo, a primeira indagação que surge é: o que são esses encargos setoriais? Se são tributos, não são apresentados ao consumidor final como tal e não fazem parte do cálculo da carga tributária incidente sobre a conta de luz.

Apesar de a própria denominação de encargos setoriais – e não de alguma espécie de tributo existente – parecer demonstrar, *a priori*, que tais encargos não são tributos, deve-se levar em consideração a regra do art. 4º, I, do Código Tributário Nacional (CTN) de que o nome que o instituto jurídico recebe não é suficiente para demonstrar a sua estrutura.

Parte-se, desde logo, da seguinte questão problema: qual a natureza jurídica dos encargos setoriais? Complementarmente, questiona-se: se esses encargos têm

¹ Para maiores detalhes ver estudo realizado por OLIVEIRA JÚNIOR, Francisco Dias de. Tributos nas tarifas residenciais de energia elétrica: caso do Ceará. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4524, 20 nov. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/44706>>. Acesso em: 19 jul. 2016. Nesse mesmo sentido, ver ALVES, Job de Figueiredo Silvério. **A utilização do setor elétrico como instrumento de implementação de políticas públicas e os reflexos para a sociedade brasileira (1995-2004)**. 2006. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Humanas e Naturais. Orientador: Luiz Cláudio Moisés Ribeiro.

² Cf. ALVES, Job de Figueiredo Silvério. **A utilização do setor elétrico como instrumento de implementação de políticas públicas e os reflexos para a sociedade brasileira (1995-2004)**. 2006. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Humanas e Naturais. Orientador: Luiz Cláudio Moisés Ribeiro.

natureza tributária, que espécie de tributo seria? Ou, se a natureza jurídica não for de tributo, seria de preço público (tarifa)?

Se a premissa de que os encargos setoriais são tributos ocultos, camuflados na forma de encargos, for confirmada verdadeira, ter-se-á uma outra visão sobre a real carga tributária incidente sobre o consumo da energia. Visão essa, atualmente, pouco discutida academicamente e judicialmente.

Cabe, ainda, questionar o seguinte, se os encargos são tributos, porque não são denominados como tal na conta de energia? O fato de discriminá-los, separadamente dos tributos, não seria uma afronta ao princípio da transparência fiscal, tão importante na contemporaneidade? Vale dizer, não seria uma fraude contra o contribuinte e uma violação ao art. 150, § 5º, da Constituição?

Em síntese, a controvérsia reside, portanto, na busca pela resposta a seguinte indagação: qual a natureza jurídica dos encargos setoriais? A possível resposta é que tais encargos tenham natureza jurídica de tributo – e, desde logo, restaria demonstrado que tal exação é ilegal e inconstitucional –, ou, ainda, que referidos encargos tenham natureza jurídica de tarifa pública e que, portanto, deveriam estar embutidos na própria tarifa de energia. Desse modo, o que se busca é a interpretação técnicas dos encargos setoriais à luz do ordenamento jurídico pátrio, como forma de tornar menos complexa o entendimento jurídico da fatura de energia elétrica.

Por fim, ao se valer de raciocínio hipotético-dedutivo, por meio de pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e de textos legais, descritiva e exploratória, o artigo objetiva tonar mais transparente para o consumidor final a real natureza e o sentido da cobrança dos encargos setoriais.

1 CARACTERÍSTICAS, FINALIDADES E ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS E DAS TARIFAS

A partir da definição da natureza jurídica dos encargos setoriais será possível verificar sua constitucionalidade. Para que se alcance esta compreensão faz-se necessário trazer à tona alguns conceitos envolvendo a definição de tributo e de tarifa. Estes conceitos devem ser cotejados conjuntamente com a realidade do setor elétrico brasileiro, mais precisamente no que se refere ao faturamento da conta de energia, que possuem peculiaridades próprias e muitas vezes complexa para aqueles alheios a esse meio.

Ab initio, deve-se firmar o entendimento de que, se a destinação desses encargos é para o custeio de atividades afetas ao Estado e às políticas públicas governamentais, na forma de receita derivada, estar-se a tratar de uma espécie de tributo. *A contrario sensu*, se a destinação da arrecadação desses encargos é para cobrir custos afetos à prestação do serviço público de geração, transmissão ou distribuição de energia, estar-se diante de uma espécie de tarifa.

Aliomar Baleeiro conceituou receita como a “entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”³.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado⁴, independentemente da concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira, pois, para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros⁵. Para custear suas despesas, o Estado precisa, em contrapartida de receitas públicas, que podem ser divididas em originárias e derivadas. Aquelas – denominadas, também, de receitas não tributárias – provêm diretamente da atividade econômica explorada pelo Estado, por meio, principalmente, de suas empresas públicas e sociedades de economia mistas⁶. Estas, por seu turno, advêm dos tributos legalmente arrecadas pelo Estado⁷.

Nesse diapasão, traz-se à baila a lição de Hugo de Brito Machado⁸:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia⁹.

Entretanto, para que o Estado desempenhe o seu mister de arrecadar, deve observar, dentre outros, o princípio da legalidade. Nesse passo, a Constituição Federal de

³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p.116.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 26.

⁵ Para Ricardo Lobo Torres, atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 3.

⁶ Entretanto, conforme art. 173 da Constituição Federal o exercício de atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo.

⁷ Para maiores detalhes ver FRANCO, Antônio L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. Coimbra: Almedina, 1986.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., 2008. p. 26.

⁹ Nesse mesmo sentido, afirma Klaus Tipke e Douglas Yamashita que “O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15.

1988, em seu art. 5º, inciso II, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Este é o princípio geral da legalidade, porque pode ser alegado contra qualquer exigência positiva ou negativa que não tenha fundamento em lei. Além disso, a Constituição estabelece, em seu art. 150, inciso I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Para uns poucos impostos e para a CIDE, há exceções restritas à regra da reserva de lei formal, nas quais a Constituição se conforma com a mera reserva de lei material, traduzida em ato do Poder Executivo. As exceções atêm-se à possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo, das alíquotas legalmente fixadas¹⁰.

A Constituição não dá à lei o poder de delegar ao Executivo a livre fixação da alíquota. Em relação aos impostos excepcionados, também não lhe permite que autorize o Executivo a modificar as alíquotas quando ele julgue conveniente, ou de acordo com as diretrizes ou razões que ele próprio venha a traçar, uma vez que a atuação do Executivo se submete ao cumprimento das condições especificadas pela lei, a par de observar os limites nela fixados. Já quanto à CIDE excepcionada, embora não se exija a indicação de condições para a modificação da alíquota pelo Executivo, a própria Constituição impõe limites à atuação desse Poder, que só pode reduzir (não aumentar) a alíquota e, uma vez reduzida, pode restabelecê-la (tendo, portanto, como teto, a alíquota prevista na lei)¹¹.

No que se refere ao conceito de tributo, com fulcro no art. 3º, do CTN (Lei nº 5.172/1966), pode-se defini-lo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Desse modo, toda prestação pecuniária obrigatória que não seja a multa, resultante de lei, e que é cobrada com observância do princípio da legalidade, configura tributo, a mais importante receita estatal. Integram, também, o quadro de receitas derivadas, as multas e penalidade pecuniárias aplicadas por autoridades administrativas ou pelo juiz.

Convém mencionar que, no Estado de Direito, o tributo estruturou-se como uma relação jurídica, no qual a imposição é estritamente regradada pela lei, por meio do

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 116.

¹¹ *Ibidem*, p. 117.

qual os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas, que, conforme destaca Luciano Amaro, atualmente, “são não apenas as do próprio Estado, mas as de entidades de fins públicos”.¹²

Extraí-se, assim, a primeira diferenciação conceitual entre tributo e preço público (tarifa). Pois, ao contrário daquele, este exige relação contratual e vontade livre daquele que assume a obrigação.

Visto que o tributo serve ao custeio geral das despesas do Estado, por tal razão o professor Geraldo Ataliba¹³ os classificou em vinculados (taxa e contribuição de melhoria) e não vinculados (impostos).

Adentrando, na distinção entre taxa (tributo) e preço público, é de Aliomar Baleeiro¹⁴ a explicação mais clássica:

Mas a construção doutrinária penetrou na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que há vários anos distingue entre uns e outros, deixando claro que só as taxas são tributos, como tais revestidos de compulsoriedade, ao passo que os preços apresentam caráter contratual, voluntário, porque, em geral, remuneram a venda de coisas do patrimônio público (terrenos, água, livros, jornais oficiais, sementes, reprodutores, etc.) ou renda deles provenientes (aluguéis, foros, laudêmios, serviços telefônicos, telegráficos, energia elétrica, etc).

Assim, enquanto as taxas remuneram serviços públicos compulsórios, as tarifas remuneram serviços públicos de fruição voluntária, conforme exposição *supra* e conforme se pode observar da dicção da Súmula n° 545, do STF: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

Desta forma, pode-se concluir que a contraprestação é a marca indelével da tarifa. Além disso, é relevante frisar que a tarifa, como preço público que é, tem como destinatário o concessionário prestador do serviço, que dela se torna proprietário. Por outro lado, o tributo tem como destinatário o Estado (União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios), detentor da competência constitucional para a instituição da exação.

¹² AMARO, Luciano. op. cit., p. 16.

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Apontamento de ciência das finanças do direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 195.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 62.

Por último, cabe lembrar que o Prêmio Nobel em economia Joseph Stiglitz¹⁵ identificou cinco propriedades desejáveis de um sistema tributário: eficiência, simplicidade, transparência, equidade e flexibilidade. Partindo-se dessa classificação de Stiglitz é possível ventilar, *ab initio*, que a tributação do setor elétrico, não atende as propriedades de simplicidade, diante de sua complexidade inegável, assim como, também, não atenderá a propriedade da transparência, caso seja demonstrado que os encargos setoriais têm natureza tributária.

Nesse diapasão, se a transparência fiscal é a regra e o sigilo a exceção, conforme aduzem Denise Lucena Cavalcante¹⁶ e Joseph Stiglitz¹⁷, instituir um tributo com denominação diversa não seria uma forma velada de sigilo, caracterizando, assim, ausência de transparência fiscal? É evidente que, se um instituto jurídico tem natureza de tributo e a ele é dada denominação diversa, não importando se há intenção expressa de iludir o consumidor, está-se diante de um sistema tributário que não preza pelo princípio da transparência.

2 MAPEAMENTO DOS TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE A CONTA DE LUZ

Neste capítulo será demonstrado como as tarifas de energia elétrica são estruturadas considerando os aspectos tributários, ou seja, a finalidade será demonstrar que no custo da energia elétrica estão embutidos tributos federais, estaduais e municipais, além de encargos setoriais, que, não são considerados como tributos, pelo menos pelos órgãos responsáveis pela sua instituição. É de se ressaltar que, nessa pesquisa, não se verificou qualquer posicionamento do Poder Judiciário, no que se refere à natureza jurídica dos encargos setoriais, mas apenas posicionamentos doutrinários.

Tem-se como tributos federais incidentes sobre o consumo de energia elétrica o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). A cartilha publicada pela Agência Nacional de Energia Elétrica -

¹⁵ STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector**. New York: W. W. Norton & Company, 1998. *passim*.

¹⁶ CAVALCANTE, Denise Lucena. A atuação da administração fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a questão do acesso as informações fiscais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (Coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

¹⁷ STIGLITZ, Joseph. **On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life**. Disponível em: <<http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/On-Liberty-the-Right-to-Know-and-Public-Discourse-The-Role-of-Transparency-in-Public-Life.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

Aneel explicita de maneira objetiva a destinação e a forma de incidência desses tributos sobre a conta de luz dos consumidores:

Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS): cobrados pela União para manter programas voltados ao trabalhador e para atender a programas sociais do Governo Federal. A aplicação desses tributos foi recentemente alterada, com elevação no valor da conta de energia. Com a edição das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, o PIS e a COFINS tiveram suas alíquotas alteradas para 1,65% e 7,6%, respectivamente, passando a ser apurados de forma não cumulativa. Dessa forma, a alíquota média desses tributos passou a variar com o volume de créditos apurados mensalmente pelas concessionárias e com o PIS e a COFINS pagos sobre custos e despesas no mesmo período, tais como a energia adquirida para revenda ao consumidor¹⁸.

Destaque-se que, a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 e é destinada, exclusivamente, às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. Essa contribuição tem como base de cálculo do faturamento das empresas.

Por seu turno, o programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº 7/1970, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) foi instituído pela Lei Complementar nº 8/1970. Esses dois últimos tributos tiveram seus fundos unificados a partir de 11 de julho de 1976, pela Lei Complementar nº 26/1975, passando a denominasse PIS/PASEP.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é o tributo estadual incidente sobre o consumo de energia elétrica. Logo, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelecido pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Está lei estabelece normas gerais sobre a cobrança do ICMS. As normas específicas são estabelecidas pelas legislações estaduais nas leis instituidoras do ICMS.

No Estado do Ceará o ICMS foi estabelecido pela Lei nº 12.670/1996 e regulamentado pelo Decreto nº 24.569/1997. São hipóteses de incidência do ICMS, a entrada no Ceará, decorrente de operação interestadual, de energia elétrica e petróleo, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; e, as operações relativas à circulação de mercadorias.

¹⁸ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. **Por dentro da conta de luz**: informação de utilidade pública. 6. ed. Brasília: ANEEL, 2013. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/biblioteca/downloads/livros/PorDentrodaContadeLuz_2013.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2016. p. 14.

A base de cálculo desse imposto é o valor (R\$) do consumo de energia elétrica que se obtém pela multiplicação do valor do consumo registrado (kWh) vezes o valor da tarifa (R\$/kWh) correspondente. A alíquota aplicável à energia elétrica é de 25% com adicional de dois pontos percentuais relativos ao Fundo de Combate à Pobreza (FECOP), totalizando uma alíquota final de 27%.

Deve-se destacar que o ICMS é calculado “por dentro”, ou seja, o próprio imposto integra a sua base de cálculo, o que significa que essa alíquota incide sobre a base de cálculo nominal e sobre ela mesma. Logo, do exposto, verifica-se que a alíquota real é de 36,98%, bem superior a 27%, que é a alíquota nominal, aquela visível ao consumidor.

O tributo de competência dos municípios incidentes sobre o consumo de energia é a Contribuição de Iluminação Pública (COSIP), instituída com objetivo de custear os serviços de iluminação pública em substituição a antiga Taxa de Iluminação Pública (TIP).

Cabe mencionar que, anteriormente a edição da Emenda Constitucional nº 39/2002, o custeio da iluminação pública era realizado mediante a cobrança da Taxa de Iluminação Pública (TIP). Entretanto, em virtude do serviço de iluminação pública não se tratar de um serviço *uti singuli*, ou seja, específico e divisível, referida cobrança foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal¹⁹, no ano de 2003.

3 ENCARGOS SETORIAIS: CONTEXTUALIZAÇÃO, ASPECTOS LEGAIS E NATUREZA JURÍDICA

Feitas essas rápidas digressões a respeito do conceito de tributo e tarifa (preço público), cabe agora enfrentar pontos essenciais à natureza jurídica dos encargos setoriais, tais como: compulsoriedade, contraprestação do serviço, destinação à concessionária ou ao Estado, dentre outros.

Cabe à Aneel fixar uma tarifa justa ao consumidor e que estabeleça para a concessionária de distribuição uma receita com a venda de energia elétrica capaz de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da concessão. A tarifa fixada pela Aneel para as concessionárias de distribuição, através dos mecanismos de atualização (reajustes

¹⁹ Cf. Súmula nº 670 do STF “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

anuais e revisões periódicas), contempla as seguintes parcelas que integram a conta de luz: energia, transmissão, distribuição, encargos setoriais e tributos.

O sistema elétrico é composto por três fases (etapas) distintas: geração, transmissão e distribuição. A tarifa de energia é composta pelos custos envolvidos em todas essas etapas.

Os encargos setoriais, abaixo relacionados, fazem parte das políticas de Governo para o setor elétrico e são todos definidos em lei. Seus valores são estabelecidos por resoluções ou despachos da Aneel, para efeito de recolhimento pelas concessionárias dos montantes cobrados dos consumidores por meio da conta de energia.

Verifica-se que, apesar de os encargos setoriais serem estabelecidos por lei federal, a sua majoração ou redução é fixado por normativos infralegais (despachos ou resoluções) da Aneel.

Conforme relacionado no *site* da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (Aneel) existem atualmente os seguintes encargos setoriais: i) Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), ii) Taxa de Fiscalização de Serviço de Energia Elétrica (TFSEE), iii) Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROINFA), iv) Reserva Global de Reversão (RGR), v) Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos (CFURH), vi) Encargo de Serviço do Sistema (ESS), vii) Operador Nacional do Sistema (ONS), viii) Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética (P&D/EE) e iv) Encargo de Energia de Reserva (EER)²⁰.

Deve-se destacar que esses nove encargos não são discriminados individualmente na conta de energia, não sendo transparente ao consumidor o impacto percentual de cada um no custo final da energia consumida, no qual consta apenas a referência genérica “encargos setoriais” e o valor em reais (R\$) efetivamente cobrado.

Em suma, tais encargos estão embutidos no valor da própria tarifa, não sendo visível ao consumidor final os percentuais correspondentes a cada um deles.

Estabelece a Resolução n° 166/2005-Aneel²¹ que o valor correspondente aos encargos setoriais deverá ser definido, em R\$, a partir da soma dos valores relativos aos seguintes itens e componentes: “I – TUSD – Encargos do Serviço de Distribuição [ESD];

²⁰ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). **Informações para empreendedores**. Publicado em 17/03/2016. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/espaco-do-empendedor/-/asset_publisher/uPv0Vn1PiOn9/content/encargos/654800?inheritRedirect=false>. Acesso em: 10 ago. 2016.

²¹ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. **Resolução n° 166/2005**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2006/013/documento/bren2005166.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

II – TUSD – CCC S/ SE/ CO ou TUSD – CCC N/ NE; III – TUSD – CCC isolado; IV – TUSD – CDE S/ SE/ CO ou TUSD – CDE N/ NE; V – TUSD – PROINFA; VI – Encargos de Serviços do Sistema [ESS]; e VII – TFSEE, P&D e Eficiência Energética, referente à aplicação da TE”.

Assim, a tarifa de fornecimento de energia elétrica da distribuidora é segregada em duas: a tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD) e a tarifa de energia (TE). A TUSD é paga tanto pelos consumidores cativos²² como pelos livres, pelo uso do sistema de distribuição da empresa distribuidora à qual estão conectados. Enquanto que a TE é cobrada somente dos consumidores cativos, pois os livres compram energia diretamente das comercializadoras de energia elétrica ou dos agentes de geração. A TUSD compreende os custos do serviço de distribuição, encargos setoriais, remuneração dos investimentos e suas depreciações. A TE compreende os custos de compra com energia elétrica que inclui também encargos setoriais associados²³.

Vale ressaltar que o consumidor comum, ou seja, o consumidor de baixa tensão, a imensa maioria do universo de consumidores existentes, tem sua tarifa de faturamento (preço público) formada pelos valores da TUSD e da TE.

Delimitou-se o tema à análise apenas dos encargos setoriais que incidem diretamente sobre a Tarifa de Energia (TE), posto que são custeados diretamente pelo consumidor final, ou seja, os encargos i) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE) e ii) Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética. Os demais encargos, incidentes sobre a denominada TUSD (i) Reserva Global de Reversão -RGR, ii) Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, iii) o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica - PROINFA, iv) Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, e v) Encargo de Serviço do Sistema - ESS) – apesar de onerarem o

²² A Lei nº 9.648/1998 criou dois grupos de consumidores aptos a escolher seu fornecedor de energia elétrica. O primeiro, dos **consumidores livres**, é composto pelas unidades consumidoras com carga maior ou igual a 3.000 kW atendidas em tensão maior ou igual a 69 kV. Também são livres para escolher seu fornecedor novas unidades consumidoras instaladas após 7 de julho de 1995 com demanda maior ou igual a 3.000 kW e atendidas em qualquer tensão. Estes consumidores podem comprar energia de qualquer agente de geração ou comercialização de energia. Aqueles que não se enquadrem nesses critérios, são denominados **consumidores cativos**, a grande maioria dos consumidores comerciais e industriais e praticamente todos consumidores residenciais do Brasil. O segundo grupo, composto pelas unidades consumidoras com demanda maior ou igual que 500 kW atendidos em qualquer tensão, também podem escolher seu fornecedor, mas seu leque de escolha está restrito à energia oriunda das chamadas fontes incentivadas, a saber: Pequenas Centrais Hidrelétricas – PCH's, Usinas de Biomassa, Usinas Eólicas e Sistemas de Cogeração Qualificada.

²³ FUGIMOTO, Sérgio Kinya. **Estrutura de tarifas de energia elétrica**: análise crítica e proposições metodológicas. São Paulo, 2010. 195 p. Tese (Doutorado) - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétricas. Orientador: Prof. Dr. Carlos Márcio Vieira Tahan.

custo da energia elétrica, posto que são repassados ao valor final da tarifa – são custeados diretamente pela concessionária. Assim, a concessionária poderia incluir referidos encargos nos custos para estipulação da tarifa final de energia.

A Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE) foi instituída pela Lei nº 9.427/1996, alterada pela Lei nº 12.783/2013, e, regulamentada pelo Decreto nº 2.410/1997, constitui receita para custeio das atividades da Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel, que é uma autarquia federal, pertence à Administração Pública Federal Indireta, que, assim como as demais agências reguladoras, recebe a denominação de autarquia especial.

Conforme estabelece documento da própria Aneel, a TFSEE cobrada pela União, por meio da Aneel, “tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia deste Órgão Regulador [Aneel]”²⁴. Assim, ao relacionar a TFSEE ao exercício do poder de polícia da Aneel de fiscalizar os serviços públicos regulados, deixou-se evidente que se trata realmente de uma taxa, espécie do gênero tributo, como a própria denominação sugere.

Nas palavras de Edmundo Montalvão²⁵, “a TFSEE é imprescindível ao funcionamento do modelo de regulação adotado pela União, pois constitui a integralidade da receita da Aneel”. Ou seja, a destinação da arrecadação da TFSEE é para uma entidade da Administração Indireta da União, portanto, a destinação é para o poder público e não para a concessionária prestadora de serviço público (empresa particular).

A TFSEE equivale a 0,5% do benefício econômico anual auferido pela concessionária, permissionária ou autorizado do serviço público de energia elétrica. Seu valor anual é estabelecido pela Aneel com a finalidade de constituir sua receita, para a cobertura do custeio de suas atividades. Para o segmento de geração e transmissão (produtores independentes, autoprodutores, concessionários, permissionários) o valor é determinado no início de cada ano civil, e para os distribuidores, o cálculo se dá a cada

²⁴ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. Módulo 5: **Encargos setoriais**. Sub-módulo 5.5: Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE. Instrumento aprovado pela Resolução Normativa nº 591/2013. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/documents/654800/14860090/Vers%C3%A3o+V0_subm%C3%B3dulo+5.5+do+Preret.pdf/1ac8c175-7fbf-416e-81e1-6a34ed7f1de6>. Acesso em: 8 jun. 2016.

²⁵ MONTALVÃO, Edmundo. **Impacto de tributos, encargos e subsídios setoriais sobre a conta de luz dos consumidores**. Texto para discussão nº 62. Brasília, setembro de 2009. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-62-impacto-de-tributos-encargos-e-subsidios-setoriais-sobre-as-contas-de-luz-dos-consumidores>>. Acesso em: 29 maio 2016. p.64.

data de aniversário da concessão. Os valores estabelecidos em resolução são pagos mensalmente em duodécimos e sua gestão fica a cargo da Aneel.

Conforme destaca Márcio Rodrigues de Melo²⁶, existe controvérsia entre os juristas quanto à questão da natureza jurídica das taxas de regulação, visto que as leis de criação das principais agências reguladoras federais (Aneel, Anatel, por exemplo) dispõem sobre possibilidade de cobrança de taxas em decorrência da fiscalização realizada por esses entes reguladores. Por isso, alguns doutrinadores consideram que a referida exação é um tributo, definido no artigo 145, II, da Constituição Federal e no artigo 78, caput, do Código Tributário Nacional.

Nesse mesmo sentido é o posicionamento de Hugo de Brito Machado²⁷:

[...] não existe nenhum amparo jurídico para a cobrança do denominado valor de outorga como 'encargo contratual'. A distinção entre atividade privada e atividade de prestação de serviço público mediante concessão não autoriza a conclusão de que a atividade pública de regulação desta última não caracteriza poder de polícia e por isto mesmo não ensejaria a cobrança de taxa. Na verdade, a atividade a ela concedido é uma atividade privada que se submete ao controle do Estado e a atividade regulatória deste se caracteriza o exercício do poder de polícia. Não há impropriedade no art. 78 do Código Tributário Nacional. Se é certo que o Estado não exerce o poder de polícia sobre ele mesmo, e por isto não seria adequado falar em poder de polícia em relação a atividades das quais o Estado é titular, não é incorreto falar-se de poder de polícia exercido sobre a execução dessas mesmas atividades quando atribuídas, mediante concessão, a um particular. Assim, a quantia a ser cobrada da concessionária de serviços públicos é taxa e, portanto, está submetida ao regime tributário, vale dizer, há de ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e não pode ter base de cálculo própria de imposto.

A contrario sensu, em razão das taxas de fiscalização serem estabelecidas nos contratos de concessão, alguns consideram que as mesmas devem ser consideradas contratuais. Assim, pensa Alexandre Santos de Aragão²⁸ ao afirmar que:

No que diz respeito às agências reguladoras de serviços públicos ou da exploração privada de monopólios ou bens estatais entendemos, sinteticamente, que não se trata de taxa propriamente dita, uma vez que a agência não exerce poder de polícia sobre os concessionários, mas sim um dever de fiscalização, fulcrado no contrato de concessão, inerente ao Poder Concedente ou titular do monopólio ou do bem (ex.: art. 4º, IX, Lei nº 9.984 e art. 11, Lei nº 9.427/96).

Essa tese não defensável, pois o contrato de concessão regula as relações entre o concessionário e o poder concedente; e, a taxa de fiscalização, apesar de ser arrecadada pelo ente regulador dos cofres da concessionária, é, de fato, custeada pelo consumidor

²⁶ MELO, Márcio Rodrigues. **A natureza jurídica das taxas de fiscalização cobradas pelas agências reguladoras**. 2010. 82 f. Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010. Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou Araújo e Mendonça.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. 2004. p. 91.

²⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências reguladoras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.p. 332.

final da energia, por meio dos encargos setoriais. Assim, desde já, nos filiamos a corrente daqueles que defendem que as taxas de fiscalização, a exemplo da TFSSE, que tem como destino o custeio das agências reguladoras, tem natureza jurídica tributária, na espécie taxa.

Logo, *conforme* a própria denominação e previsão legal trata-se de um tipo de taxa, portanto, uma espécie de tributo. Deste modo, na discriminação da conta de energia deveria ser contabilizado juntamente com os demais tributos federais e não como encargo setorial, como se tributo não fosse, como ocorre atualmente.

Que a TFSSE tem natureza jurídica de taxa não resta dúvida, mas se é taxa e está relacionada ao poder de polícia da Aneel em fiscalizar as concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, não deveriam ser dessas o encargo? Vale dizer, não seria as concessionárias as responsáveis pelo pagamento dessas taxas? Por quê, então, as mesmas são custeadas diretamente pelos consumidores? A resposta é cristalina: trata-se de uma ilegalidade, ou seja, a instituição de taxa, espécie tributária, como se fosse um encargo na conta de energia, e custeado pelo consumidor e não, por quem deveria ser, pela concessionária distribuidora de energia elétrica (pela Coelce, no caso do Estado do Ceará).

Sobre o encargo P&D (Pesquisa e Desenvolvimento) e Eficiência Energética, este foi criado pela Lei nº 9.991/2000, que estabelece que as concessionárias e permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica ficam obrigadas a aplicar, anualmente, o montante de, no mínimo, 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) de sua receita operacional líquida em pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) em programas de eficiência energética no uso final.

Os recursos são destinados ao Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), ao Ministério de Minas e Energia (MME) e aos agentes, a serem aplicados em projetos aprovados pela Aneel. Estão envolvidos com a sua gestão o MCT, o MME, a Aneel, a Eletrobrás e os próprios agentes (concessionárias distribuidoras de energia).

Em 2009, via Lei nº 12.111/2010 (convertida da Medida Provisória nº 166/2009), o encargo de P&D foi elevado em 0,3 pontos percentuais (a alíquota passou a ser de 1,3% da Receita Operacional Líquida - ROL) para custear os repasses para estados e municípios que sofreram perdas de arrecadação do ICMS decorrente da redução do

consumo de combustíveis fósseis após a interligação de seus Sistemas Isolados à rede de transmissão nacional.

As novas atividades aptas a receber recursos do encargo de P&D incluem: programas de universalização do serviço público de energia elétrica; financiamento de projetos socioambientais; projetos de eficiência econômica; e pagamento de faturas de energia elétrica de unidades consumidoras de órgãos estaduais e municipais (art. 6º da Lei nº 12.111/2010).

Se os recursos deste encargo setorial, parte deles, serão destinados a cobrir o pagamento de faturas de unidades consumidoras de órgãos do Estado e do Município, no qual está localizado a unidade consumidora, evidentemente não se está diante de valor referente a tarifa, uma vez que o destinatário não é a concessionária de serviço público, mas o próprio poder público (Estado-membro ou Município). Portanto, se não é tarifa, trata-se de instituto de natureza tributária.

Os programas de universalização do serviço público de energia elétrica, de financiamento de projetos socioambientais e de projetos de eficiência econômica são de responsabilidade da concessionária e devem custeados por ela por meio da arrecadação da tarifa (preço público), logo, a parte da arrecadação destinada a esses projetos tem natureza tarifária.

Verifica-se que, referidas atividades, conforme já demonstrado, têm natureza mista, sendo umas de responsabilidade da concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica e outras de responsabilidade do poder público. Assim, tem-se, aqui, um encargo de natureza anômala, vale dizer, tem natureza de tarifa, em parte, e natureza de tributo, noutra.

No que se refere aos encargos supramencionados que têm natureza tributária, por possuírem destinação específica e não se referirem a serviços específicos e divisíveis, pode-se inferir que se trata de alguma espécie de contribuição, do gênero tributo.

Não se pode cair na armadilha de afirmar que tais encargos não são compulsórios, simplesmente, pelo fato de que o consumo de energia elétrica não é obrigatório, mas uma opção de cada consumidor. Se esse argumento fosse válido, poderíamos afirmar que os tributos incidentes sobre o feijão não são compulsórios, pois temos, também, a opção de consumi-lo ou não. O fato é que, ao optar-se pelo consumo quer da energia elétrica quer do feijão, neste o pagamento do tributo se torna obrigatório e naquele tanto os tributos quanto os encargos se tornam obrigatórios.

No que concerne ao requisito de contraprestação do serviço, pode-se concluir que o pagamento da tarifa é a contraprestação pela energia efetivamente entregue. Logo, se o encargo está embutido na própria tarifa é forçoso inferir que pela cobrança dos encargos haveria uma contraprestação da concessionária de serviço público. Entretanto, nem todo encargo, embutido na tarifa, que é arrecadado vai para os cofres da concessionária distribuidora de energia.

Desde já, é relevante destacar que o melhor critério para definir se um encargo setorial tem natureza de tarifa ou de tributo é verificar a sua destinação: se for para os cofres da concessionária distribuidora terá natureza de tarifa, se for para os cofres públicos (para compor a receita pública) terá natureza tributária, salvo se tiver natureza de receita originária ou de transferência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os encargos setoriais são cobrados de todos os consumidores do sistema elétrico, de acordo o respectivo consumo, seguindo os critérios definidos na Resolução nº 166/2005-Aneel.

O encargo setorial denominado de Taxa de Fiscalização dos Serviços de Energia Elétrica – TFSEE, tem natureza jurídica tributária de taxa. Pois, tem como destinação compor a receita pública destinada a custear as atividades da Aneel, mas especificamente a atividade de fiscalização

Entretanto, referida exação é custeada, de forma ilegal, pelos consumidores e não pela concessionária prestadora do serviço público de distribuição de energia (no caso do Estado do Ceará: Coelce), como deveria ser. Além disso, em flagrante descumprimento do princípio da transparência fiscal, a mesma não aparece discriminada individualmente na conta energia, fazendo parte apenas da composição dos encargos setoriais, embutida na própria tarifa (preço público) como se tributo não fosse.

O encargo setorial denominado P&D (Pesquisa e Desenvolvimento) e Eficiência Energética tem natureza jurídica mista de tributo (contribuição) e de tarifa. Uma vez que parte da arrecadação vai compor a receita pública do Ministério das Minas e Energia (MME) e parte vai para a receita privada da concessionária de serviços públicos. Portanto, sua cobrança como encargo é, também, ilegal e inconstitucional.

Se as receitas públicas podem ser de três tipos, isto é, receitas originárias, derivadas e transferidas, e as receitas provenientes da arrecadação dos encargos setoriais

P& D e TFSEE não se enquadram nem como receitas originárias nem como transferidas, conclui-se que se trata de receita derivada, cujo fundamento é poder impositivo do Estado sobre um patrimônio alheio.

REFERÊNCIAS

ALVES, Job de Figueiredo Silvério. **A utilização do setor elétrico como instrumento de implementação de políticas públicas e os reflexos para a sociedade brasileira (1995-2004)**. 2006. 205 f. Orientador: Luiz Cláudio Moisés Ribeiro. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Humanas e Naturais. Disponível em: <http://portais4.ufes.br/posgrad/teses/tese_3407_Job_de_Figueiredo_S._Alves.pdf>. Acesso em: 29 maio 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Agências reguladoras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamento de ciência das finanças do direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

_____. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p.116.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). **Informações para empreendedores**. Publicado em 17/03/2016. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/espaco-do-empendedor/-/asset_publisher/uPv0Vn1PiOn9/content/encargos/654800?inheritRedirect=false>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. **Módulo 5: Encargos setoriais**. Sub-módulo 5.5: Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica – TFSEE. Instrumento aprovado pela Resolução Normativa nº 591/2013. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/documents/654800/14860090/Vers%C3%A3o+V0_subm%C3%B3dulo+5.5+do+Proret.pdf/1ac8c175-7bfb-416e-81e1-6a34ed7f1de6>. Acesso em: 8 jun. 2016.

_____. **Por dentro da conta de luz: informação de utilidade pública**. 6. ed. Brasília: ANEEL, 2013. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/biblioteca/downloads/livros/PorDentrodaContadeLuz_2013.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2016.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. **Resolução nº 166/2005**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2006/013/documento/bren2005166.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A atuação da administração fazendária após a Lei nº 12.527/2011: a questão do acesso as informações fiscais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

FRANCO, Antônio L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. Coimbra: Almedina, 1986.

FUGIMOTO, Sérgio Kinya. **Estrutura de tarifas de energia elétrica: análise crítica e proposições metodológicas**. São Paulo, 2010. 195 p. Tese (Doutorado) - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétricas. Orientador: Prof. Dr. Carlos Márcio Vieira Tahan.

INSTITUTO ACENDE BRASIL. **Tributos e encargos na conta de luz: pela transparência e eficiência**. White Paper. Edição nº 2, nov. 2010. Disponível em: <www.acendebrasil.com.br>. Acesso em: 30 abr. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, Márcio Rodrigues. **A natureza jurídica das taxas de fiscalização cobradas pelas agências reguladoras**. 2010. 82 f. Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010. Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou Araújo e Mendonça.

MONTALVÃO, Edmundo. **Impacto de tributos, encargos e subsídios setoriais sobre a conta de luz dos consumidores**. Texto para discussão nº 62. Brasília, setembro de 2009. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-62-impacto-de-tributos-encargos-e-subsidios-setoriais-sobre-as-contas-de-luz-dos-consumidores>>. Acesso em: 29 maio 2016.

OLIVEIRA JÚNIOR, Francisco Dias de. Tributos nas tarifas residenciais de energia elétrica: caso do Ceará. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4524, 20 nov. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/44706>>. Acesso em: 29 maio 2016.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of the public sector**. New York: W. W. Norton & Company, 1998.

_____. **On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life**. Disponível em: <<http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/On-Liberty-the-Right-to-Know-and-Public-Discourse-The-Role-of-Transparency-in-Public-Life.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.