

## Ainda sobre o ICMS-Energia Elétrica e a Integralização da TUST e TUSD em sua Base de Cálculo. Um Novo Ponto de Vista?

### *Still Talking about if the Costs of Transmission and Distribution Systems of Electrical Energy (TUST and TUSD, respectively) are Subject to Brazilian VAT (ICMS). A New Approach?*

Cassius Vinicius Lobo

*Advogado e Consultor Tributário. Graduado em Direito pelo Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA). Pós-graduação em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Pós-graduação em Direito Tributário e Processo Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestrando em Direito Fiscal pela Universidade Católica de Lisboa (UCP). Membro do International Fiscal Association (IFA). Membro da Associação Fiscal Portuguesa (AFP). Membro da Comissão de Direito Cooperativo da OAB-PR. Presidente da Associação Brasileira de Estudos Fiscais (ABREF). E-mail: cassiusvlobo@gmail.com.*

Dayana de Carvalho Uhdre

*Procuradora do Estado do Paraná. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Pós-graduada pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professora de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Pinhais (FAPI). Professora convidada no curso de Pós-graduação em Direito Tributário da Academia de Direito Constitucional (Abdconst). Professora seminarista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Membro da Comissão de Inovação e Gestão da OAB-PR. Coordenadora do Grupo de Discussão Permanente de Criptoativos da OAB-PR. E-mail: dayana.uhdre@gmail.com.*

#### *Resumo*

Questão de grandes repercussões aos Estados membros e aos contribuintes é a definição, por parte das Cortes Superiores, se as tarifas relativas à utilização dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD, respectivamente) integram, ou não, a base de cálculo do ICMS. Em que pese muito já se ter sido dito sobre o assunto, o fato é que a discussão remanesce em aberto, ante a não congruência de muitos argumentos com a própria operacionalização do negócio jurídico (“entrega” de energia elétrica). Fincados na insatisfação e curiosidade científicas, o presente artigo se propõe a lançar um novo olhar sob o que já fora dito, opinar por meio de um novo ângulo. Para tanto, sintetizamos, em breves penas, os argumentos evocados para um e outro lado. Ato contínuo, trouxemos alguns breves esclarecimentos sobre como funciona o sistema elétrico. E, por fim, provocamos algumas indagações, as quais, espera-se, possam lançar novas bases sobre as quais se analisar a questão.

*Palavras-chave:* tributação, ICMS, energia elétrica, TUST, TUSD, base de cálculo.

### *Abstract*

Many discussions have been carried out between tax authorities and taxpayers on whether the costs of transmission and distribution systems of electrical energy (TUST and TUSD, respectively) are subject to Brazilian VAT (ICMS). Although much has already been debated, the issue remains especially due to the many inconsistencies between legal arguments and the nature of the transaction itself (“delivery” of electrical energy). Based upon scientific restlessness and curiosity, this article proposes a new approach on what has already been widely discussed about the subject, through a brief overview of the main arguments for and against, an analysis on how the electrical system operates, and, finally, by bringing awareness to some important questions, which are expected to lay down new basis for analyzing the issue.

*Keywords:* tax, Brazilian VAT, ICMS, electricity, electricity taxation.

## 1. Introdução

Questão de grande relevância aos Estados membros e aos contribuintes<sup>1</sup>, e que se encontra pendente de análise definitiva pelos Tribunais Superiores, é a determinação da base de cálculo do ICMS sobre operações relativas a energia elétrica. Mais especificamente, resta definir-se se a TUST (Tarifa relativa a utilização do sistema de transmissão de energia elétrica) e a TUSD (Tarifa relativa a utilização do sistema de distribuição de energia elétrica) integram-na.

Fala-se ser de suma importância aos Estados em razão das vultosas quantias em discussão, e que podem configurar perdas bilionárias em suas arrecadações. Muito se tem argumentado a favor e contra a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS, notadamente quando falamos das operações realizadas no mercado livre de energia elétrica (em que os consumidores livres adquirem diretamente dos geradores ou comercializadores). E, assim o é, grande medida, em razão de os pontos e contrapontos ambientarem-se na desverticalização (parcial), realizada em meados da década de 90, no mercado de energia elétrica.

Isto é, fora com a segregação das etapas produtivas (geração, transmissão, distribuição e comercialização), e abertura de alguma delas à iniciativa privada (geração e comercialização), que os questionamentos surgiram. Afinal, é apenas em tal ambiente que se desnudou a existência de encargos para utilização dos sistemas de transmissão (TUST) e distribuição (TUSD) de energia elétrica, para além do valor pago à título de sua geração (nas usinas hidrelétricas primordialmente).

<sup>1</sup> Não nos esqueçamos que quase toda a população é contribuinte (ainda que de fato) do ICMS-energia elétrica. Opinião distinta é externada por Roque Antonio Carrazza, para quem o consumidor final seria não apenas contribuinte de fato, mas também de direito, *verbis*: “Este [consumidor final] é que é o *sujeito passivo* da obrigação tributária, na condição de *contribuinte de direito* e, ao mesmo tempo, de *contribuinte de fato*.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. ampl. e atualiz. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 328)

No entanto, e respeitosamente a todos aqueles que generosamente expuseram seus olhares sobre a questão, o fato é que a mesma remanesce em aberto, ante a não congruência de muitos argumentos com a própria operacionalização do negócio jurídico (“entrega” de energia elétrica). Assim, o presente artigo é fruto da insatisfação e inquietação desses autores com os argumentos e/ou conclusões lançadas até então.

Esclareça-se, porém, que o objetivo a que nos propusemos é tão apenas de lançar um novo olhar sob o que já fora dito, opinar por meio de um novo ângulo acerca de tão relevante discussão. Para tanto, sintetizamos, em breves penas, os argumentos evocados para um e outro lado. Ato contínuo, trouxemos, dentro, obviamente, das limitações técnico-cognoscitivas desses autores, alguns esclarecimentos sobre como funciona o sistema elétrico, isto é, como a energia elétrica “chega” até os consumidores finais. Esclarecida a materialidade (“real”) das operações relativas à energia elétrica, provocamos algumas indagações, as quais, espera-se, possam lançar novas bases sobre as quais se analisar a questão.

## **2. Pontos e contrapontos: o que foi dito por aí**

Indiscutível, por expressa previsão constitucional, que sobre as operações relativas à energia elétrica incide o ICMS (art. 155, § 3º, da Constituição Federal). Ainda, relativamente pacífico o entendimento de ser a energia elétrica equiparada a mercadoria (bem móvel destinado ao comércio), em razão do quanto previsto no art. 83, I, do Código Civil de 2002. Logo, é de se concluir estar a energia elétrica dentro da lógica exacional inerente ao ICMS-mercadoria<sup>2</sup>.

O mercado energético brasileiro perpassou por uma reestruturação, em meados da década de 90, objetivando o ingresso de novos agentes a fim de responder a necessidade de investimentos no setor. Desmembraram-se as etapas de geração, transmissão e distribuição, oportunizando à iniciativa privada gerar energia e comercializá-la às concessionárias distribuidoras e aos (grandes) consumidores livres. Daí que coexistem, atualmente, dois ambientes de contratação de energia elétrica:

- “a) O ambiente de contratação regulada, destinada aos consumidores cativos (como, por exemplo, os residenciais), mediante distribuidoras locais na forma de monopólio, as quais são remuneradas por tarifa, que inclui todos os custos necessários ao fornecimento de energia elétrica;
- b) O ambiente de contratação livre, destinado aos consumidores livres (como, por exemplo, os eletrointensivos, como as indústrias de alumínio),

<sup>2</sup> Nesse sentido Roque Antonio Carrazza versa que o ICMS é sigla que congrega “vários impostos”, cada um dentro de uma conformação e lógica específica: “A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadoria), que compreende o que nasce da entrada na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre os serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasoso e de energia elétrica; e e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl., p. 42-43)

através de contratos negociados entre as partes e remunerados por preço, diferentemente da tarifa, que é estabelecida pela Aneel.”<sup>3</sup>

É diante daquelas premissas jurídicas e dessa ambiência fática que os raciocínios jurídicos acerca da incidência de ICMS sobre a TUST e TUSD são desenvolvidos. É dizer, parte-se da visualização de que o fornecimento de energia elétrica perpassa por etapas que, apesar de necessárias, são distintas, e se lhe aplica a lógica do ICMS-mercadoria.

Destarte, argumentam os contribuintes, em síntese, que deve ser tributado tão apenas o valor da energia elétrica efetivamente consumida (mercadoria) – denominada, via de regra, como Tarifa de Energia, o qual não comporta os eventuais encargos de transmissão e distribuição. Isto é, consoante essa linha de raciocínio, só há a ocorrência do “fato gerador”<sup>4</sup> do ICMS-Energia com a efetiva entrega e consumo desse bem por parte do destinatário final (consumidor final)<sup>5</sup>, daí por que as etapas anteriores àquela última não se subsomem à hipótese normativa do ICMS.

Salienta-se que as etapas de transmissão e distribuição seriam complementares à etapa final de fornecimento, sendo apenas essa última que constitui a operação mercantil tributável, não se podendo tomar por todo o que é apenas meio. Roque Antonio Carrazza afirma que as atividades realizadas pelas concessionárias responsáveis pela transmissão e distribuição de energia elétrica seriam atividades-meio, “inclusive para fins tributários”, devendo ser apartadas da “atividade-fim, que, no caso, é a prestação dos serviços de fornecimento de energia elétrica”. Conclui que “o ICMS-Energia Elétrica não pode incidir sobre as etapas necessárias a tal fornecimento, mas que com ele não se confundem”, isto é, por

<sup>3</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 237, jun. 2015, p. 62.

<sup>4</sup> A expressão “fato gerador” fora colocada entre aspas porque embora bastante difundida (e em certa medida didática) é ambígua, posto se referir tanto à descrição hipotética do evento que dará nascimento à relação jurídica tributária (sentido em que utilizado) quanto ao próprio evento concretamente ocorrido. Daí a doutrina preferir utilizar expressões distintas a fim de identificar uma ou outra situação: Geraldo Ataliba utiliza “hipótese de incidência” e “fato imponível” para designar, respectivamente, (i) a descrição legislativa do acontecimento que, uma vez presente, desencadeará a relação jurídica tributária; e (ii) fato jurídico que se subsumindo à hipótese de incidência determinou tal nascimento (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 14. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 55). Roque Antonio Carrazza coaduna com a proposta de Geraldo Ataliba, porém não desdenha a expressão “fato gerador”: entende que se devidamente acompanhada dos adjetivos “abstrato” ou “concreto” é possível se diferenciar os fenômenos (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 11). Paulo de Barros Carvalho, coerente à sua opção metodológica pelo construtivismo lógico-semântico, opta por utilizar três expressões distintas: (i) “hipótese tributária”, para se referir à descrição legislativa do acontecimento que desencadeará a obrigação tributária; (ii) “evento jurídico tributário”, para nominar o fato que sucede na concretude dos relacionamentos sociais, e que são captados por nossos órgãos sensoriais; e (iii) “fato jurídico tributário” para o relato linguístico desse acontecimento (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. 3. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 256).

<sup>5</sup> Parte-se de raciocínio semelhante ao feito na discussão acerca da composição da base de cálculo do ICMS relativamente à demanda de potência contratada *versus* demanda de potência utilizada. O STJ pacificou o entendimento de que apenas a tarifa relativa à demanda efetivamente utilizada compõe a base de cálculo do ICMS (Súmula n. 391), resta pendente, porém, o posicionamento do STF (RE n. 593.824/SC com repercussão geral reconhecida).

“simplesmente viabilizar a prestação do serviço de fornecimento de energia elétrica, a mera operação das precitadas redes e equipamentos das distribuidoras não pode ser tributada por meio de ICMS”<sup>6</sup>.

Semelhantemente, Paulo Caliendo pontua que uma coisa é a mercadoria (energia elétrica) e o seu preço correspondente, outra coisa são os serviços de transmissão e distribuição, “serviços autônomos, monopolizados, com repercussão econômica, mas sem repasse jurídico integrado ao preço da mercadoria”<sup>7</sup>. Dito de outra forma, o ICMS deve ter por base de cálculo o preço praticado na operação final. A operação final seria somente a entrega da mercadoria, sendo o seu preço apenas o custo dessa mercadoria entregue. Assim, conclui o autor que não compõem o preço final, “os valores das operações antecedentes de transmissão e distribuição”. É dizer, o “preço final é o preço da energia elétrica (mercadoria) entregue ao consumidor final”, e ainda que se reconheça que há a repercussão econômica do custo das operações antecedentes na fatura final, não deve haver o seu “repasse jurídico para fins de incidência”<sup>8</sup>.

Outrossim, e em reforço aos argumentos retromencionados, argui-se que a TUST e a TUSD são encargos devidos em razão da utilização dos sistemas de transmissão e distribuição, e que visam, assim, ressarcir os custos relativos a esse uso. É dizer, o “fato gerador do ICMS é a realização da circulação da mercadoria ‘energia elétrica’ e não a colocação à disposição dos consumidores o uso dos sistemas de distribuição e transmissão”<sup>9</sup>. Destaca-se, nesse ponto, que a cobrança de referidas tarifas, justamente por ter em foco ressarcir os custos de conexão à rede, ocorre independentemente da “entrega” de energia elétrica ao consumidor – transferência da mercadoria, razão pela qual não se conformam a hipótese de incidência do ICMS-Energia Elétrica<sup>10</sup>, e nem integram sua base de cálculo<sup>11</sup>.

Ainda, rechaça-se eventual pretensão de se tributar as etapas de transmissão e distribuição à título de ICMS-transporte. Nesse sentido, Leandro Paulsen esclama

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl., p. 334.

<sup>7</sup> CALIENDO, Paulo. ICMS sobre TUSD e TUST nas operações para consumidores cativos. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/icms-sobre-tusdetust-operacoes-para-consumidores-cativos-27112017>>. Acesso em: 2 dez. 2017.

<sup>8</sup> Idem.

<sup>9</sup> MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Op. cit., p. 66.

<sup>10</sup> “[...] os encargos de transmissão e distribuição não têm qualquer relação com a saída da energia elétrica, vez que decorrentes tão somente da instalação e manutenção dos equipamentos de conexão, e não do efetivo consumo da energia elétrica, razão pela qual não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, pois dizem respeito apenas à potência e estrutura necessárias para viabilizar a transmissão e distribuição da energia. Não há efetivo consumo da energia elétrica, não se coadunando, por conseguinte, com o arquétipo constitucional do imposto estadual, que exige, para a configuração de seu efetivo fato gerador, a transferência jurídica da mercadoria.” MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Op. cit., p. 71 – destacou-se)

<sup>11</sup> Lembremos da preciosa lição de Paulo de Barros Carvalho quanto à íntima relação entre o critério material da hipótese de incidência do tributo e sua respectiva base de cálculo:

“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 319)

rece que “as linhas de transmissão e de distribuição são meios necessários para a propagação do campo elétrico gerado na fase de geração de energia elétrica, produzindo efeitos nos elétrons livres existentes na fiação da residência do consumidor”. Logo, inexistente “qualquer prestação de serviço de transporte nas linhas de transmissão e distribuição”, razão pela qual conclui o autor que “a atividade praticada pelas concessionárias não se subsume ao aspecto material do ICMS [transporte]”<sup>12</sup>.

Vale acrescentar que os argumentos e raciocínios até agora lançados podem ser aplicados em ambos os mercados consumidores (cativos e livres). No entanto, relativamente ao mercado cativo, lança-se mão de mais um argumento, o qual é sintetizado na Súmula n. 166 do E. STJ. Partindo da lógica do ICMS-Mercadoria, bem como ciente de que no mercado cativo é a própria concessionária distribuidora que adquire dos geradores (ou comercializadores) a energia a ser fornecida ao consumidor final, concluem que toda a etapa prévia se concentra em uma única titularidade jurídica (concessionária distribuidora), razão pela qual se evoca a referida Súmula n. 166<sup>13</sup>.

Ainda, insta destacar que a jurisprudência pátria, notadamente escorada no E. STJ, mostrava-se em todo favorável aos contribuintes:

“Processual civil. Tributário. Omissão inexistente. Legitimidade ativa. ICMS sobre ‘TUSD’ e ‘TUST’. Não incidência. Súmula 83/STJ. [...] 4. ‘[...] o STJ possui entendimento no sentido de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica – TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica – TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS’ (AgRg nos EDcl no REsp 1.267.162/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/08/2012, DJe 24/08/2012.). [...]’ (AgRg no AREsp n. 845.353/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 05.04.2016, *Dje* 13.04.2016)

“Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Legitimidade ativa do contribuinte de fato. Utilização de linha de transmissão e de distribuição de energia elétrica. ICMS sobre tarifa de uso dos sistema de distribuição (TUSD). Impossibilidade. Ausência de operação mercantil. 1. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica, incidindo, *in casu*, a Súmula 166/STJ. Dentre os precedentes mais recentes: AgRg nos EDcl no REsp 1.267.162/MG, Rel. Ministro Herman

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 394.

<sup>13</sup> “[...] As alegações de Direito também apresentam forte verossimilhança dado que o caso é aplicável à jurisprudência já manifestada pelo Superior Tribunal de Justiça, seja a consolidada na Súmula 391, dado que os encargos de transmissão e conexão, não correspondem à energia elétrica ou demanda de potência efetivamente utilizadas, seja a solidificada na Súmula 166, dado que tais Sistemas de Transmissão e Distribuição consistem em mero deslocamento da energia elétrica entre estabelecimentos, e não serviços de transportes da mercadoria efetiva e autonomamente contratados. Daí não se falar em incidência do ICMS.” (TJPR, AI n. 1.291.153-2, 2ª Câmara Cível, Rel. Des. Silvio Dias, *DJ* 19.03.2015)

Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/08/2012. [...]” (AgRg no REsp 1.278.024/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 07.02.2013, *DJe* 14.02.2013)

“Agravado de instrumento. Tributário. ICMS. Base de cálculo. Pretendida a incidência sobre as tarifas de uso do Sistema de Distribuição e Transmissão de Energia Elétrica – TUSD. Dívida aparentemente indevida. Precedentes da Corte Superior e desta Corte. Decisão denegatória reformada. Recurso provido para antecipar os efeitos da tutela para suspender a exigibilidade do crédito. ‘As atividades de disponibilização do uso das redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, remuneradas pela TUST e TUSD, não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS por não implicarem circulação da mercadoria. [...]’ (TJSC, Agravo de Instrumento n. 2015.069549-6, da Capital, Rel. Des. Francisco Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público, j. 15.03.2016)

“Apelação cível – ação declaratória c/c repetição de indébito – inclusão da TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão e Energia Elétrica) e TUSD (Taxa do Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica) na base de cálculo do ICMS – impossibilidade – precedentes do egrégio Superior Tribunal de Justiça e desta Câmara – recurso provido.” (TJPR, AC n. 1550717-6-Toledo, 1ª Câmara Cível, Rel. Guilherme Luiz Gomes, unânime, j. 19.07.2016)

No entanto, a discussão que parecia perdida, sob a ótica do Fisco, tem ganhado novo e importante fôlego. Já há indícios, por parte do Judiciário brasileiro, aqui<sup>14</sup> e acolá<sup>15</sup>, e inclusive no E. STJ<sup>16</sup>, de que os argumentos das Fazendas Públicas estão sendo ouvidos, de modo que a balança pode começar a pender para esse outro lado. Vale transcrever a ementa do julgado na Corte Superior:

“Tributário. ICMS. Fornecimento de energia elétrica. Base de cálculo. Tarifa de uso do Sistema de Distribuição (TUSD). Inclusão. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996. [...]” (REsp n. 1.163.020/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 21.03.2017, *DJe* 27.03.2017)

Sinteticamente, as Fazendas Estaduais chamam a atenção ao fato de que o fornecimento de energia elétrica (“fato gerador” do tributo) é indissociável das etapas anteriores, devendo, portanto, o fato ser tomado em sua completude. É dizer, a partir do momento que compreendemos ser as atividades anteriores par-

<sup>14</sup> Apl. n. 1.405.792-0/PR.

<sup>15</sup> Apl. n. 0312295-29.2015.8.24.0033/SC.

<sup>16</sup> REsp n. 1.163.020/RS.

tes do todo, e que é esse todo que consubstancia a hipótese de incidência tributária, é sobre o todo que deve ocorrer a tributação.

Assim, todos os custos inerentes à composição do preço final (inclusive a TUST e a TUSD) devem ser levados em consideração no cálculo do tributo estadual. Afinal, é esse preço final (composto por todos os custos necessários à disponibilização da energia), praticado quando da “entrega” da energia ao consumidor final, que constitui a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. Aliás, a própria Constituição Federal, em seu art. 34, § 9º, do ADCT<sup>17</sup>, ao determinar que o imposto será calculado pelo preço praticado na operação final, sacramenta esse entendimento.

Ademais, argumenta-se que acolher o entendimento exarado pelos contribuintes consubstancia verdadeira isenção parcial do ICMS-Energia Elétrica, por via transversa. Ao se intentar retirar parte dos componentes integrantes do preço final da operação (base de cálculo), o que se está a discutir caracteriza verdadeira isenção parcial de ICMS, a qual só poderia ser instituída por lei específica (art. 150, § 6º, da Constituição Federal), após celebração de Convênio aprovado de maneira unânime no CONFAZ (art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal c/c o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 24/1975). E, não há como se admitir que o Judiciário crie, em manifesta ofensa à estrutura de competência tributária estatuída na Constituição Federal, isenções parciais por meio de decisões judiciais<sup>18</sup>.

Em suma, o desfecho final da questão ainda permanece uma incógnita. Porém, parece que uma resposta adequada ao caso deve perpassar pela análise da operação que está na base da discussão. A tributação (direito tributário) nada mais é do que linguagem, como bem nos lembra Paulo de Barros Carvalho, que elege os caracteres do evento social aptos a desencadear a relação jurídica tributária<sup>19</sup>. Daí nossa proposta de buscarmos entender no que consiste o evento (real), e como fora apreendido pela linguagem jurídica.

<sup>17</sup> “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.” (BRASIL, Constituição Federal Brasileira, ADCT)

<sup>18</sup> CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues. A regra-matriz de incidência tributária e as controvérsias relativas à base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. In: DALLAZEM, Dalton Luiz et al. (coord.). *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 408. Nessa linha de raciocínio, agiria o Judiciário como um verdadeiro legislador positivo, fato que é pacificamente vedado. Vide: RE n. 869.568, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 13.03.2015, publicado em processo eletrônico *DJe*-052, divulg. 17.03.2015, public. 18.03.2015. Não corroboramos de referido argumento, posto que, em nossa singela visão, o que faz o Judiciário é tão apenas delinear qual seria a base de cálculo do ICMS-Energia a partir dos contornos interpretativos da materialidade de referida exação.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 33-34.

### 3. Premissa técnica necessária: do que efetivamente estamos falando?

A proposta nesse tópico é compreender, de forma mais técnica, de que maneira “produz-se” a energia elétrica, de maneira a se analisar criticamente a materialidade e, por conseguinte, a base de cálculo do ICMS a essas operações relativas. Por óbvio que as considerações ora formuladas são feitas dentro das limitações cognoscitivas desses autores, razão pela qual se, na ânsia de sermos didáticos, eventualmente pecarmos no rigor técnico específico, esperamos ser perdoados.

Sabe-se que os aparelhos elétricos em geral funcionam quando ligados a fontes de energias, tais como baterias, pilhas, tomadas. Mais especificamente, uma vez ligados o que se verifica é o estabelecimento de corrente elétrica no interior dos aparelhos, e é graças a essa corrente que os mesmos funcionam. O ponto nodal é se entender de que forma a “corrente elétrica” surge.

E, aqui, convém trazer à baila os ensinamentos de Horácio Villen Neto, que inclusive têm sido objeto de expressa referência em Acórdãos prolatados. Esclarece o referido autor que os “átomos de um metal são eletricamente neutros” diferentemente de um fio metálico que “contém um grande número de partículas”, sendo que nele, “cada átomo perde, em geral, um ou dois elétrons, tornando-se íons positivos”. Os elétrons perdidos pelos átomos “ficam vagando pelos espaços vazios”, de modo que o fio (conjunto) permanece eletricamente neutro.

Leciona ainda que, quando no interior de fio metálico desconectado de uma fonte de energia, “os elétrons livres movem-se desordenadamente”, não produzindo corrente elétrica. No entanto, ao ligarmos o fio a uma fonte de energia, tal fonte (elétrica) age tanto sobre os elétrons livres quanto sobre os íons da rede. Os íons, por possuir uma grande massa e por interagirem entre si, praticamente não se movem; já os elétrons livres, ao serem acelerados por essa força, ordenam seu movimento em uma mesma direção, produzindo a corrente elétrica nos metais.

Nas palavras do próprio autor, essa “força de natureza elétrica ocorre devido à existência de um campo elétrico no interior do fio conectado à fonte de energia”, e prossegue salientando que:

[...] o campo elétrico agirá sobre cada um dos elétrons livres, ocasionando as forças responsáveis pela corrente elétrica, ou seja, conectando-se um fio a uma fonte de energia, será produzido um campo elétrico no interior do fio, sendo este campo o responsável pelo movimento ordenado dos elétrons livres em certa direção (corrente elétrica). Os íons permanecerão ‘fixos’ pois estão agregados firmemente ao núcleo do átomo.”<sup>20</sup>

Nesse sentido, na fase de geração de energia elétrica o que temos é em realidade a transformação de um outro tipo de fonte energética (no Brasil, dadas suas características naturais, utilizamos preponderantemente a hídrica) em energia elétrica. Constroem-se usinas hidrelétricas às margens de rios, represando-se suas águas. O volume hídrico que sai dos reservatórios é conduzido, com muita pressão, até a casa de força, onde instaladas as turbinas, formadas por uma série

<sup>20</sup> VILLEN NETO, Horácio. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica. *Revista de Estudos Tributários* v. 6, n. 32, jul./ago. 2003, p. 35-36.

de pás ligadas a um eixo conectado aos geradores, local em que a energia mecânica é transformada em energia elétrica. De forma mais detalhadas, Horácio Villen Neto esclarece que:

“O movimento ocasionado pela pressão da água é transferido para o gerador. Isso faz com que o eletroímã, localizado no rotor, fique girando entre os enrolamentos. Esse movimento do eletroímã cria um campo magnético, no qual os enrolamentos fixos estão imersos. Esse campo magnético criado, passando a variar com o tempo, produz o campo elétrico que, como já vimos, age principalmente sobre os elétrons livres existentes nos enrolamentos do estator, produzindo no interior dos enrolamentos o movimento ordenado dos elétrons, ou seja, a corrente elétrica.”<sup>21</sup>

Nas proximidades das usinas geradoras estão localizadas subestações elevadoras de tensão. O objetivo das mesmas é aumentar a tensão da corrente elétrica para que se diminua a potência dissipada durante a fase de transmissão (e distribuição). O campo elétrico criado na fase de geração fica estabelecido em todo o circuito, irradiando efeitos sobre os elétrons livres das linhas de transmissão, formadas por materiais condutores. É dizer, com o estabelecimento do campo elétrico no circuito, gera-se uma força elétrica sobre cada um dos elétrons livres, produzindo-se a corrente elétrica nas linhas de transmissão.

E, aqui, convém trazer um detalhe importante: não há, em realidade, qualquer “deslocamento” de elétrons sob efeito do campo elétrico produzido. Os elétrons livres “movem-se para frente e para trás numa velocidade extremamente alta, sem praticamente, sair do lugar”<sup>22</sup>. Logo, manifestamente equivocado o entendimento de que a energia elétrica é produzida pelas usinas hidrelétricas, seguindo pelas linhas de transmissão e distribuição, sendo, por fim, disponibilizadas aos consumidores.

O que efetivamente ocorre é que o campo elétrico produzido pelas usinas hidrelétricas gera efeitos sobre os elétrons livres existentes nas linhas de transmissão, de distribuição e, posteriormente, aos existentes na fiação elétrica do domicílio consumidor. Não há, portanto, qualquer “transporte” de energia elétrica da geração ao consumo. As linhas de transmissão e distribuição são necessárias para que o campo elétrico produzido na fase de geração se propague até os elétrons livres existentes nas fiações dos consumidores<sup>23</sup>.

Em síntese, a energia elétrica é “produzida” no interior das unidades consumidoras, com a disponibilização, pelas linhas de transmissão e distribuição, do campo elétrico gerado nas usinas hidrelétricas. Daí que os raciocínios jurídicos doravante desenvolvidos, o devem ser dentro dessa concepção.

#### 4. Um novo ponto de vista?

Os raciocínios desenvolvidos partem da premissa de que a energia elétrica seria equiparada à mercadoria. Porém, a análise mais profunda da operação re-

<sup>21</sup> Idem, p. 37.

<sup>22</sup> O autor traz o elucidativo exemplo de pessoas andando em um mesmo sentido, dando um passo para frente e outro para trás, em alta velocidade. Não há qualquer deslocamento dessas pessoas, que permanecem no mesmo local (idem, p. 38).

<sup>23</sup> Ibidem.

lativa ao fornecimento de energia elétrica desvela que o que de fato tem-se é uma prestação de serviço, prestação essa consistente em disponibilizar dada força elétrica (campo elétrico) às unidades consumidoras, sendo que é no interior das mesmas que a corrente elétrica é produzida.

Nesse sentido, inclusive, ventila o professor Roque Antonio Carrazza. Consoante salientado pelo renomado autor, as operações de geração e distribuição de energia não podem ser tributadas pelo ICMS justamente por simplesmente viabilizarem “a prestação do serviço de fornecimento de energia elétrica”<sup>24</sup>. Dito de outra forma, destaca o referido mestre que em que pese o ICMS-Energia Elétrica levar em conta todas as fases que tornam possível o consumo da energia elétrica, apenas esse ato final de consumo é que caracteriza o fato jurídico tributário. É dizer, antes de tal ato final (consumo) não existem incidências isoladas do tributo:

Concordamos com esse posicionamento: só há que falar em fato jurídico do ICMS-Energia no momento do consumo, justamente por ser nesse átimo que se configura a prestação do serviço de fornecimento de energia elétrica. É apenas aqui que o campo eletromagnético “produzido” na geradora se transforma em energia elétrica. Daí por que indissociáveis os momentos de geração, distribuição e consumo, porque o que é “gerado” é consumido<sup>25</sup>, inexistente “estoque” de energia elétrica. Dito de outra forma, só há que se falar em consumo de energia elétrica se houver a geração de campo eletromagnético apto a produzir corrente elétrica nas unidades consumidoras.

Nesse contexto, é de se reconhecer que os custos inerentes a essa propagação do campo eletromagnético das geradoras às unidades consumidoras fazem parte da base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. A prestação do serviço de disponibilização do campo eletromagnético aos consumidores finais engloba as ditas fases de geração e transmissão, de modo que as tarifas pagas nesse ínterim conformam o custo de dita prestação, prestação essa que possibilita a produção da energia elétrica no interior das unidades consumidoras. É essa prestação que configura a materialidade do imposto, de modo que é o custo dessa prestação que configura a base de cálculo àquela referida.

Ademais, não nos esqueçamos que em momento algum a Carta Constitucional equipara a energia elétrica à mercadoria. O que afirma a nossa Carta Política é que sobre as operações relativas à energia elétrica incidirá o ICMS<sup>26</sup>. E, não nos

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl., p. 334.

<sup>25</sup> Há também parte da potência que é dissipada pelo caminho até os consumidores finais.

<sup>26</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

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

Ainda, o § 9º do art. 34 do ADCT apenas afirma quem serão os possíveis responsáveis pelo pagamento do ICMS incidente sobre energia elétrica (vide nota de rodapé nº 17).

esqueçamos que, consoante doutrina assente<sup>27</sup>, no âmbito de incidência do ICMS, o termo “operações” deve ser compreendido como negócios jurídicos.

Daí não ser forçoso concluir que o intuito do legislador constitucional fora tributar, por meio do ICMS, os negócios jurídicos cujo objeto mediato envolvesse energia elétrica. E, tal negócio jurídico, tendo em vista os esclarecimentos técnicos dados no tópico anterior, consiste na prestação de serviço de disponibilização de campo eletromagnético à unidade consumidora.

Ademais, fora o diploma civilista de 2002 que equiparou a energia elétrica à mercadoria, no momento em que a considerou “bem móvel” para os “efeitos legais” (art. 83, I, CC/2202). Poder-se-ia, assim, evocar o art. 110<sup>28</sup> do CTN a fim de se defender a “constitucionalização” do conceito legal. Ocorre que, no momento da promulgação da Carta Política (outubro de 1988), o Código Civil vigente era o de 1916, o qual não contemplava tal equiparação. Outrossim, e agora evocando o referido art. 110 do CTN, o que tínhamos à época da promulgação da Constituição Federal era a previsão de ser a energia elétrica produto industrializado, passível de sofrer a exação do IPI<sup>29</sup>.

Aliás, partindo-se da visão técnica de produção da energia elétrica, compreendê-la como produto não parece de todo equivocado. Destarte, a energia pode ser entendida como produto, resultado da produção de energia levada a cabo no interior das unidades consumidoras.

E, nesse sentido, todo o custo inerente a essa produção, e notadamente o serviço de disponibilização do campo eletromagnético<sup>30</sup> compõem o preço da “operação final”<sup>31</sup>, estando, portanto, inserida na base de cálculo do ICMS

## Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 14. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_; e GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* vs. 25/26. São Paulo: RT, p. 104/105. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11-14.

CALIENDO, Paulo. ICMS sobre TUSD e TUST nas operações para consumidores cativos. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/icms-sobre-tusdetust-operacoes-para-consumidores-cativos-27112017>>. Acesso em: 2 dez. 2017.

<sup>27</sup> Dentre outros, vide: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed., rev. e ampl., p. 45. ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário* vs. 25/26. São Paulo: RT, p. 104/105. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11-14.

<sup>28</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

<sup>29</sup> Referência na Tabela TIPI: TIPI 2716.00.00 – Energia elétrica.

<sup>30</sup> Prestação essa que é conditio *sine qua non* à existência do próprio “produto”, sendo dele, em verdade, indissociável.

<sup>31</sup> A parte final do § 9º do art. 34 da ADCT salienta que o tributo será “calculado [...] 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” (BRASIL, Constituição Federal Brasileira, ADCT – destacou-se).

- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. ampl. e atualiz. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. 3. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues. A regra-matriz de incidência tributária e as controvérsias relativas à base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. In: DALLAZEM, Dalton Luiz et al.(coord.). *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho*. São Paulo: Noeses, 2017.
- DALLAZEM, Dalton Luiz et al. (coord.). *Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho*. São Paulo: Noeses, 2017.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 237. São Paulo: Dialética, jun. 2015.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- VILLEN NETO, Horácio. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica. *Revista de Estudos Tributários* v. 6, n. 32, jul./ago. 2003.