



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

237

JUNHO - 2015

Procurando de certa forma conciliá-las, há uma terceira posição sustentada inclusive, em cautelar na ADIn 1.802 pelo Ministro Pertence, com base, corretamente ou não, num voto antigo do Ministro Muñoz no RE 93.770, segundo a qual o que a Constituição, nos artigos 150, VI, 'c', e 195, § 7º, remete à lei ordinária é somente a fixação de normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento da entidade imune, e não os lindes dessa imunidade que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional ficam reservados à lei complementar.

Na conferência inaugural do XXIII simpósio deste Centro, o qual versava sobre imunidades tributárias e apresentava questão semelhante a esta no tocante à expressão 'atendidos os requisitos da lei' do artigo 150, VI, 'c', da Constituição Federal, me limitei a expor a controvérsia sobre se se tratava de lei complementar ou de lei ordinária, sem tomar partido da posição que me parecia mais correta, e isso porque poderia ter de julgá-la como membro da Suprema Corte. Hoje, já aposentado, e, portanto, sem ter aquela restrição, emitirei a tese que me parece, a respeito, correta. Ei-la.

Da interpretação sistemática dos artigos 146, II, 150, VI, 'c' e 195, § 7º, da Constituição Federal, bem assim da recepção, como lei complementar, do artigo 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos acima referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do artigo 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de se terem em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que 'a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar'."

Não Incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica - Tust e Tusd

Leonardo Alcantarino Menescal

1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo analisar a possibilidade de inclusão dos encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica (Tust e Tusd, respectivamente), na base de cálculo do ICMS.

Trata-se de questão bastante relevante, vez que os Fiscos de vários Estados do País (como Pará, Minas Gerais e Rio de Janeiro) têm lavrado sistematicamente autos de infração contra as empresas que recolhem o ICMS sobre a energia elétrica sem incluir na base de cálculo do imposto o valor de tais encargos, o que não raro envolve quantias milionárias, especialmente nas atividades eletrointensivas, como a produção de alumina e alumínio.

Discorreremos brevemente acerca dos aspectos gerais do setor de energia elétrica, para melhor compreensão da matéria, analisando em seguida sob o ponto de vista do Direito Tributário material a legalidade ou não da inclusão dos encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica, na base de cálculo do ICMS, tratando por fim da posição do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

A Tust - Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão - e a Tusd - Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição -, são encargos legais do setor elétrico brasileiro, cobráveis dos consumidores conectados aos sistemas das concessionárias de distribuição de energia elétrica. A exigência é formalizada através da celebração de contratos específicos, o Cust - Contrato de Uso do Sistema de Transmissão - e o Cusd - Contrato de Uso do Sistema de Distribuição.

2. Aspectos Gerais do Setor de Energia Elétrica. Estrutura Contratual. Natureza Jurídica dos Encargos de Transmissão e Distribuição

Primeiramente, cumpre delinear as características básicas do comércio de energia elétrica no Brasil, vez que fundamental para a inteira compreensão do argumento de mérito, qual seja, a impossibilidade de inclusão da Tust e da Tusd na base de cálculo do ICMS.



Leonardo Alcantarino Menescal

é Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará e Professor de Direito Processual Tributário do Curso de Pós-graduação em Processo da Universidade da Amazônia.

A reestruturação do setor elétrico brasileiro, que teve início em 1995, inseriu novos agentes e garantiu o livre acesso aos serviços de rede.

Os segmentos de rede (transmissão e distribuição) e de fornecimento direto ao consumidor cativo, que constituem monopólios econômicos, são regulados e remunerados através de tarifas fixadas pela Aneel - Agência Nacional de Energia Elétrica.

As atividades a serem exercidas de forma competitiva e aquelas que se dariam de forma monopolizada foram definidas através da criação de dois ambientes de contratação de energia elétrica, quais sejam:

- 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, e;
- b) O ambiente de contratação livre, destinado aos consumidores livres (como, por exemplo, os eletrointensivos, como as indústrias de alumínio), através de contratos negociados entre as partes e remunerados por preço, diferentemente da tarifa, que é estabelecida pela Aneel.

De modo a possibilitar a compra de energia pelos consumidores livres junto às concessionárias de sua escolha garante-se a todos os agentes o pleno acesso aos sistemas de rede (distribuição e transmissão), com o objetivo de promover a competição nos setores de comercialização livre e geração, com foco no aumento da eficiência na utilização do sistema e investimento em tecnologia.

Diante da nova estrutura do setor elétrico, foram estabelecidos diferentes modelos contratuais com o fito de regular as relações entre os consumidores e as empresas de energia.

Os consumidores cativos - em sua maioria os residenciais - só podem comprar energia da concessionária em cuja rede estão conectados, razão pela qual continuam sujeitos aos contratos de fornecimento estabelecidos na conjuntura anterior do setor de energia elétrica.

Já os consumidores livres, autorizados a escolher o fornecedor de energia que lhes aprouver, adicionalmente ao contrato de compra e venda de energia, devem celebrar Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (Cust), de Distribuição (Cusd) e contratos de conexão, de forma a garantir irrestrito acesso aos sistemas. Vejam-se os contratos:

- a) Consumidores livres conectados ao sistema de distribuição:
 - a.1) Contrato de Uso do Sistema de Distribuição - Cusd;
 - a.2) Contrato de Conexão ao Sistema de Distribuição - CCD;
- b) Consumidores livres conectados à Rede Básica¹:
 - b.1) Contrato de Uso do Sistema de Transmissão - Cust;
 - b.2) Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão - CCT.

¹ Na forma da Instrução Normativa Aneel nº 67, de 8 de junho de 2004, a Rede Básica dos Sistemas Elétricos Interligados será constituída por todas as subestações e linhas de transmissão em tensões de 230 kV ou superior, integrantes de concessões de serviços públicos de energia elétrica, devidamente outorgadas pelo Poder Concedente.

A transmissão - em sentido amplo - da energia elétrica é feita através dos sistemas de transmissão (composto por torres, subestações etc.), cujos equipamentos operam em tensões médias, altas e extra-altas, e de distribuição (postes, fios, transformadores etc.), cujos equipamentos operam em tensões mais baixas.

Observe-se que na atual conjuntura do setor, a separação da transmissão da energia elétrica das atividades de geração e de comercialização implica a completa dissociação entre o acesso aos sistemas de rede e o fornecimento.

Exatamente por este fato, a contraprestação da venda para consumidores livres é preço (privado), e a contraprestação da disponibilização dos sistemas de distribuição e de transmissão é realizada mediante tarifa (público), em consonância com o disposto, respectivamente, nos parágrafos 1º e 2º do art. 7º da Resolução Aneel nº 264/1998, que estabelece as condições para contratação de energia elétrica por consumidores livres².

Assim, de forma semelhante à questão da cobrança de ICMS na demanda reservada de potência, a cobrança da Tust independe do efetivo consumo de energia elétrica, sendo calculada com base no total de uso contratado e/ou disponibilizado, ou verificados nos pontos de conexão, na forma do art. 14 da Resolução Aneel nº 281, de 1º de outubro de 1999, que estabelece as condições gerais de contratação do acesso - uso e a conexão - aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica³.

Tanto é verdade que a cobrança da Tust independe do efetivo consumo de energia elétrica - fato gerador do ICMS - uma vez que o encargo é faturado separadamente do fornecimento da energia, mesmo nos casos em que esta é adquirida da própria concessionária na qual o consumidor está conectado, ou seja, demanda e consumo não se confundem. Este é o entendimento extraído da simples leitura do art. 9º da Lei Ordinária Federal nº 9.648/1998⁴.

Note-se que o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão (Cust), tem por finalidade assegurar a compatibilidade do uso do sistema de transmissão com o consumo de energia elétrica pretendido, isto é, regula em que quantidade a rede de distribuição e de transmissão do sistema deverá ser disponibilizada ao consumidor para efetivar a aquisição da energia elétrica.

A Tust é calculada em razão da potência - "bitola da tubulação" - que o sistema elétrico deve dispor para atender às instalações elétricas das unidades consumidoras. Para definição do valor dos encargos a título de contraprestação pela disponibilização do uso da rede, o uso é monitorado a cada 15 minutos, sendo o valor máxi-

² "Art. 7º A comercialização de energia elétrica a consumidores livres implicará celebração dos seguintes contratos: § 1º O contrato de compra e venda de energia será livremente negociado entre as partes, devendo dispor, entre outras coisas, sobre a suspensão do fornecimento por inadimplência do usuário. § 2º Nos contratos de uso e de conexão ao sistema elétrico deverão ser observadas a tarifa de uso, os encargos de conexão e demais condições estabelecidas pela Aneel."

³ "Art. 14. Os encargos de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição serão devidos por todos os usuários, calculados com base nos montantes de uso contratados ou verificados, por ponto de conexão, de conformidade com as fórmulas."

⁴ "Art. 9º Para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados, deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição."

mo de potência utilizado pelo consumidor no período de 30 dias correspondente ao montante de uso medido, na forma do art. 21 da Resolução Aneel nº 281/1999⁵.

Como se observa, o Cust visa regular a disponibilização do uso das redes de transmissão, que é uma atividade absolutamente independente ao fornecimento de energia elétrica.

Assim, o objeto do contrato de transmissão não se confunde com o fornecimento de energia elétrica, pois mesmo que o montante de uso do sistema seja inferior ao contratado, o consumidor deverá efetuar o pagamento do valor integral em razão de cláusula contratual, ou seja, completamente diferente do fornecimento de energia, onde o contribuinte só paga pelo produto efetivamente consumido, e não pela demanda contratada.

O Cust estabelece as condições técnicas e comerciais da conexão. Sob esta ótica, os encargos de conexão têm como objetivo primordial cobrir os custos da conexão (projeto, equipamentos, medição e manutenção do ponto de conexão etc.), consoante o disposto no art. 18, parágrafo 1º, da Resolução Aneel nº 281/1999⁶.

Como se vê, a natureza jurídica dos encargos de conexão é clara: estes constituem um valor fixo mensal devido pelo consumidor e, assim como as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, são absolutamente dissociados do consumo de energia elétrica, pois não remuneram o fornecimento, mas sim o ressarcimento dos custos associados ao ponto de conexão, nada mais.

Uma vez esclarecidos os aspectos gerais do setor de energia elétrica, o objeto dos contratos firmados pelos consumidores livres e a natureza jurídica dos encargos deles decorrentes, analisaremos a seguir se a Tust e a TUSD podem ou não ser incluídas na base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia, em face do arquetipo constitucional do tributo.

3. Impossibilidade de Inclusão dos Encargos de Transmissão e Distribuição na Base de Cálculo do ICMS. Inexistência de Fato Gerador do Imposto Estadual

O ICMS encontra-se disposto no art. 155, II, da Carta Magna⁷. O aspecto material da norma de incidência tributária do imposto é a *efetiva* circulação de mercadorias, isto é, transferência jurídica e não meramente física, com a necessária mudança de titularidade dos produtos. Esse é o entendimento pacificado da doutrina⁸.

⁵ "Art. 21. A medição dos montantes de uso dos serviços de distribuição e de transmissão será de responsabilidade da concessionária ou permissionária onde se conectarem os usuários e deverá ocorrer com intervalo de integralização de quinze minutos."

⁶ "Art. 18. Os encargos de conexão aos sistemas de transmissão ou de distribuição serão de responsabilidade dos usuários. § 1º Os encargos de conexão serão objeto de negociação entre as partes e deverão cobrir os custos incorridos com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão."

⁷ "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."

⁸ Hugo de Brito Machado afirma sobre a questão: "O tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou, em outras palavras, quando concretizada a hipótese de incidência tributária

()

A energia elétrica, para fins tributários, é considerada mercadoria, razão pela qual sua circulação é tributada pelo ICMS. A base de cálculo do imposto, portanto, será o valor da energia efetivamente consumida pelo contribuinte.

Esta questão foi amplamente discutida na tese - hoje pacificada em favor dos contribuintes pela jurisprudência do STJ⁹ - da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia.

A controvérsia dizia respeito à parte da fatura de energia elétrica que fixa a cobrança sobre a demanda contratada de potência, que remunera a produtora/distribuidora de energia elétrica, pela reserva de demanda, e, caso haja efetiva utilização da energia elétrica, pelo consumo. Segundo o equivocado entendimento do Fisco, o ICMS deveria incidir sobre o total da fatura, incluindo a reserva de potência.

Por óbvio que a tese fiscal não prosperou, pelo motivo acima referido: o fato gerador do ICMS é a efetiva circulação de mercadorias, devendo haver necessariamente a transferência de propriedade. Portanto, um contrato de compra e venda, por si só, não faz nascer a obrigação tributária de pagar o imposto. É necessário verificar o *quanto* está sendo consumido, pois tudo que é gerado é consumido. Não existe estoque de energia elétrica.

Há Súmula específica do STJ sobre a questão da incidência do ICMS somente nos casos em que a energia elétrica foi efetivamente consumida: "Súmula 391 - O

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que impliquem em circulação de mercadorias, vale dizer, que impliquem mudança da propriedade das mercadorias dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria.

Por isto mesmo é importante o sentido da expressão operações relativas à circulação de mercadorias, que há de ser entendida em seu conjunto, e não, o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações. Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância se considerados isoladamente." (*Curso de Direito Tributário* Malheiros, São Paulo, pp. 277/278)

⁹ Segue último julgado do STJ sobre a matéria: "Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança ICMS. Energia Elétrica. Incidência sobre Tarifa de Ultrapassagem. Precedente do STJ Firmado em Recurso Representativo de Controvérsia: REsp 960.476/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ 13 05.2009. Admissibilidade de Aplicação de Julgado Firmado sob o Rito do Art. 543-C do CPC em Recurso Ordinário. Repercussão Geral Reconhecida pelo STF Sobrestamento, apenas, de Eventual Recurso Extraordinário. Precedentes. Agravo Regimental Desprovido."

1 É perfeitamente possível aplicar entendimento firmado em Recurso Especial representativo de controvérsia para dar ou negar provimento a Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, se a questão nele versada já tiver sido apreciada por esta Corte, como no caso dos autos.

2 Para efeito de base de cálculo de ICMS, que supõe sempre o efetivo consumo, a fixação do valor da tarifa de energia deve levar em conta a demanda de potência efetivamente utilizada, como tal considerada a demanda medida no correspondente período de faturamento, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução Aneel 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada (REsp 960.476/SC, Recurso submetido ao regime do art. 543-C do CPC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, DJe 13/05/2009).

3 A repercussão geral reconhecida pela Suprema Corte, nos termos do art. 543-B do CPC, não enseja o sobrestamento dos recursos especiais que tramitam neste Superior Tribunal de Justiça.

4 Agravo Regimental desprovido."

ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”

Reforçando raciocínio similar, vale lembrar também o enunciado da Súmula nº 166 do STJ, a qual dispõe: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” O conteúdo das súmulas complementa a mesma exegese: sem a efetiva transferência jurídica do bem, não há que se falar em circulação para efeito de tributação pelo ICMS.

Nesse sentido, entendemos que a tese da não incidência do ICMS sobre a demanda meramente contratada está inexoravelmente relacionada com a impossibilidade de incluir na base de cálculo do ICMS os encargos relativos à transmissão (Tust - Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e distribuição (Tusd - Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica) incidentes na aquisição de energia elétrica.

Isto porque 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.

Portanto, utilizando raciocínio semelhante ao empregado pelo STJ, consubstanciado nas Súmulas nºs 166 e 391, os contratos de Uso do Sistema de Transmissão (Cust) e Distribuição (Cusd), por si só, não implicam a transferência de propriedade da energia elétrica ao consumidor.

Note-se que o momento do fato gerador do ICMS - aspecto temporal da norma de incidência tributária - é a saída da energia elétrica, na forma do art. 12, incisos I e XII, da Lei Complementar nº 87/1996¹⁰.

Deve-se perquirir, destarte, quando exatamente ocorre a saída da energia elétrica, para efeitos de determinação do momento em que incidirá a norma de incidência tributária do ICMS.

Encontra-se a resposta na legislação específica do setor: arts. 2º, inciso XXVI, 9 e 10 da Resolução Aneel nº 456/2000, que estabelece as condições gerais de fornecimento de energia elétrica¹¹.

Assim, de acordo com a legislação específica que rege a matéria, o ponto de entrega de energia elétrica é o relógio que faz a mediação do consumo, usualmente localizado nos limites das vias públicas, ou seja, a energia somente será entregue *individualmente* aos consumidores - fato gerador do ICMS - quando passar pelo

¹⁰ “Art. 12 Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; () XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização”

¹¹ “Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são adotadas as seguintes definições mais usuais: () XXVI - Ponto de entrega: () caracterizando-se como o limite de responsabilidade do fornecimento () Art. 9º O ponto de entrega de energia elétrica deverá situar-se no limite da via pública com o imóvel em que se localizar a unidade consumidora, ressalvados os seguintes casos: () Art. 10. Até o ponto de entrega a concessionária deverá adotar todas as providências com vistas a viabilizar o fornecimento, observadas as condições estabelecidas na legislação e regulamentos aplicáveis, bem como operar e manter o seu sistema elétrico”

ponto de entrega e ingressar nos estabelecimentos para o efetivo consumo, o que também se aplica aos contratos livres.

Ressalte-se que não é possível eleger momento anterior à passagem pelo relógio medidor como momento da saída da energia elétrica, pois caso contrário não haveria como discriminar o consumidor, isto é, seria impossível individualizar o fornecimento para efeitos de cálculo do montante consumido.

Esta é a razão pela qual, no caso específico da energia elétrica, a ocorrência do fato gerador do ICMS não pode ser anterior à entrega da energia ao consumidor.

Voltando ao exemplo da demanda contratada, levando em consideração as características do caso concreto - em consonância com a legislação específica que rege a atividade de fornecimento de energia - pode-se concluir com facilidade que o montante de uso contratado pelo consumidor não “sai” das redes de distribuição/transmissão, pois diz respeito apenas à potência necessária para viabilizar a transmissão da energia, e não seu consumo.

Assim como a demanda contratada, os encargos de transmissão (Tust) e distribuição (Tusd) não têm qualquer relação com a saída da energia elétrica - de acordo com a Resolução Aneel nº 456/2000 - vez que decorrentes tão somente da instalação e manutenção dos equipamentos de conexão, e não do efetivo consumo da energia elétrica.

Tanto é verdade que os encargos de transmissão não se confundem com o consumo da energia elétrica, que este é medido em KWh (quilowatts-hora), enquanto aquele é calculado em KW (quilowatts).

Sobre a evidente dissociação entre as tarifas de transmissão e o consumo de energia elétrica, afirmam Luciana Goulart F. Saliba e João Dácio Rolim¹²:

“Os encargos de conexão, por seu turno, são fixados com base no custo incorrido com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão. A dissociação entre os encargos de conexão e o consumo de energia também é evidenciada pela possibilidade de contratação do projeto e da execução das instalações de conexão com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local. Somente os equipamentos de medição são de responsabilidade técnica e financeira da concessionária conectada.”

Por outro lado, a determinação da base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica também enseja a conclusão de que o montante a título de Tust e Tusd não sofrem a incidência do imposto, consoante dispõe o art. 34, parágrafo 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT¹³.

¹² “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (Tusd) e de Transmissão (Tust) de energia elétrica” *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122 Dialética, São Paulo, 2005, p. 57.

¹³ “Art. 34 omissis § 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”

Ao estabelecer que as empresas distribuidoras serão responsáveis pelo recolhimento do imposto na saída do produto de seu estabelecimento, e que o ICMS deverá ser calculado sobre o preço praticado na operação final, a CF/1988 determina de forma evidente que a base de cálculo do ICMS será necessariamente o preço da operação de fornecimento de energia elétrica. A Lei Complementar nº 87/1996 também labora no mesmo sentido (arts. 9, parágrafo 1º, inciso II, e 13, inciso I¹⁴).

Como se observa, tanto a legislação constitucional como a infraconstitucional determinam que apenas a operação da qual decorrer a saída de energia elétrica poderá servir como base de cálculo do ICMS.

Considerando que a saída da energia elétrica está inexoravelmente ligada ao seu fornecimento, como visto alhures, a base de cálculo do ICMS deve guardar relação com o efetivo consumo de energia, como ocorre com a demanda reservada de potência, e, logicamente, com os encargos de transmissão e distribuição¹⁵.

Deste modo, pautado na mesma linha de raciocínio do ICMS sobre a demanda contratada, consoante o disposto na legislação específica que rege a matéria, concluímos que os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica (Tust e TUSD) não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, pois dizem respeito apenas à potência e estrutura necessárias para viabilizar a transmissão e a distribuição da energia, e não seu consumo. Não há o efetivo consumo da energia elétrica, não se coadunando, por conseguinte, com o arquétipo constitucional do imposto estadual, que exige, para a configuração de seu fato gerador, a transferência jurídica da mercadoria.

¹⁴ "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
()

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

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

¹⁵ No que tange especificamente acerca da base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica e a impossibilidade de inclusão da Tust e da TUSD, afirmam Luciana Goulart F. Saliba e João Dácio Rolim: "A instituição do efetivo fornecimento de energia como base de cálculo do ICMS é reforçada pelas alterações implementadas pelo novo modelo do setor elétrico, em que a parcela correspondente ao acesso aos sistemas de rede foi integralmente extraída do preço do fornecimento de energia e passou a ser regulada de forma autônoma. Apenas o preço pactuado no contrato de compra e venda de energia é contraprestação pelo fornecimento (consumo) de energia elétrica aos consumidores e base de cálculo do ICMS.
Vale destacar que as concessionárias de distribuição e de transmissão na atividade de disponibilização do uso da sua rede para viabilizar a aquisição de energia pelo consumidor livre junto ao fornecedor de sua escolha, não praticam qualquer operação de compra e venda de energia elétrica
Assim, como é nítida a autonomia entre as relações jurídicas reguladas pelos contratos de compra e venda de energia CUSD/CUST e CCD/CCT (na compra e venda o objeto é o fornecimento de energia, no CCD/CCT o objeto é a instalação e a manutenção do ponto de conexão e no CUSD/CUST o objeto é a disponibilização das redes de distribuição/transmissão), somente caberá falar da incidência do ICMS sobre o preço de venda (consumo) da energia, que é o 'preço praticado na operação final', e não sobre a conexão e a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição ou de transmissão, como ocorre com a demanda reservada de potência" ("Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e Transmissão (TUST) de energia elétrica" Ob. cit., pp. 58/59)

4. Posição do Superior Tribunal de Justiça

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se assentado a favor dos contribuintes, no sentido de que os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica não fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Veja-se o último precedente do STJ sobre a matéria em debate:

"Processual Civil e Tributário. ICMS. Empresa Concessionária de Energia Elétrica. Ilegitimidade. Precedentes. Consumidor Final. Legitimidade Ativa *ad Causam*. Especial Eficácia Vinculativa do Acórdão Proferido no REsp 1.299.303/SC. Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica (Tust e TUSD). Incidência da Súmula 166/STJ. Precedentes.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de o contribuinte pagar ICMS sobre os valores cobrados pela transmissão e distribuição de energia elétrica, denominados no Estado de Minas Gerais de Tust (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

2. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012) que o consumidor final de energia elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, nos casos de discussão sobre a cobrança de ICMS, a legitimidade passiva é do Estado, e não da concessionária de energia elétrica. Precedentes

4. A súmula 166/STJ reconhece que 'não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte' assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a Tust (taxa de uso do sistema de transmissão de energia elétrica) e a TUSD (taxa de uso do sistema de distribuição de energia elétrica). Precedentes. Embargos de declaração acolhidos em parte, sem efeitos infringentes, tão somente para reconhecer a legitimidade ativa *ad causam* do consumidor final." (EDcl no AgRg no REsp nº 1.359.399/MG, Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 27.8.2013, publicado no dia 6.9.2013)

Como se vê, o julgado acima do STJ pauta-se substancialmente no enunciado da Súmula nº 166 para justificar a não inclusão dos encargos de transmissão e distribuição na base de cálculo do ICMS.

Os demais precedentes seguem a mesma linha de raciocínio, sempre vinculando a Súmula nº 166. Todos, curiosamente, deixam ao largo o enunciado da Súmula nº 391, que trata da demanda contratada, e que ao nosso entender é mais adequada para justificar o posicionamento adotado, já que trata especificamente da impossibilidade de tributação do ICMS quando não há efetiva saída da energia elétrica¹⁶.

¹⁶ "Processo Civil - Tributário - Agravo Regimental em Recurso Especial - Cobrança de ICMS com Inclusão em sua Base de Cálculo da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD - Inclusão na Base de Cálculo do ICMS - Impossibilidade - Precedentes

1. É firme a Jurisprudência desta Corte de Justiça no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. Incidência da Súmula 166 do STJ. Precedentes jurisprudenciais.

2. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.075.223/MG, Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 4.6.2013, publicado em 11.6.2013)

"Processual Civil e Tributário. ICMS. Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. Súmula 166/STJ. Honorários Advocatícios. Majoração. Impossibilidade. Súmula 7/STJ

5. Conclusões

Em conclusão, podemos afirmar o seguinte:

- a) Os encargos de conexão constituem um valor fixo mensal devido pelo consumidor e, assim como as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão (Tusd e Tust), são absolutamente dissociados do consumo de energia elétrica, pois não remuneram o fornecimento, mas sim o ressarcimento dos custos associados ao ponto de conexão. Assim, por exemplo, o objeto do contrato de transmissão não se confunde com o fornecimento de energia elétrica, pois mesmo que o montante de uso do sistema seja inferior ao contratado, o consumidor deverá efetuar o pagamento do valor integral em razão de cláusula contratual, ou seja, completamente diferente do fornecimento de energia, onde o contribuinte só paga pelo produto efetivamente consumido, e não pela demanda contratada.
- b) De acordo com a legislação específica que rege a matéria (Resolução Aneel nº 456/2000), o ponto de entrega de energia elétrica é o relógio que faz a medição do consumo, usualmente localizado nos limites das vias públicas, ou seja, a energia somente será entregue individualmente aos consumidores - fato

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. Desse modo, incide a Súmula 166/STJ.

2 Ademais, 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.

3 A discussão sobre o montante arbitrado a título de verba honorária está, em regra, indissociável do contexto fático-probatório dos autos, o que obsta o revolvimento do *quantum* adotado nas instâncias ordinárias pelo STJ, por força do disposto em sua Súmula 7.

4 Ressalto que tratam os autos de Ação Declaratória em que a autora pleiteia somente o direito de não pagar tributo. Desse modo, os honorários advocatícios fixados estão condizentes com o valor da causa estabelecido pela própria empresa.

5 Conforme orientação pacífica no STJ, excepcionalmente se admite o exame de questão afeta à verba honorária para adequar, em Recurso Especial, a quantia ajustada na instância ordinária ao critério de equidade estipulado na lei, quando o valor indicado for exorbitante ou irrisório.

6 A agravante reitera, em seus memoriais, as razões do Agravo Regimental, não apresentando nenhum argumento novo.

7 Agravos Regimentais do Estado de Minas Gerais e da empresa não providos (AgRg nos EDeI no REsp 1.267.162/MG, Ministro Herman Benjamin, julgado em 16/8/2012, publicado no DJ do dia 24/8/2012).

“Tributário, ICMS Distribuição de Energia Elétrica - Serviço de Transporte de Mercadoria”, Inexistência de Previsão Legal, Circulação de Mercadoria na Transmissão da Energia Elétrica - Não Ocorrência, Súmula 166/STJ - Precedentes - Súmula 83/STJ.

1. Inexiste previsão legal para a incidência de ICMS sobre o serviço de “transporte de energia elétrica”, denominado no Estado de Minas Gerais de Tust (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e Tusd (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

2. Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público (AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3/5/2007, DJ 21/6/2007, p. 283).

3. 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”. Assim sendo, no “transporte de energia elétrica” incide a Súmula 166/STJ, que determina não constituir “fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp nº 1.135.984/MG, Ministro Humberto Martins, julgado em 8/2/2011, publicado em 4/3/2011).

gerador do ICMS - quando passar pelo ponto de entrega e ingressar nos estabelecimentos para o efetivo consumo, o que também se aplica aos contratos livres. Por óbvio não é possível eleger momento anterior à passagem pelo relógio medidor como momento da saída da energia elétrica, pois caso contrário não haveria como individualizar o fornecimento para efeitos de cálculo do montante consumido.

c) Assim como a questão da demanda contratada de energia elétrica, 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 o efetivo consumo da energia elétrica, não se coadunando, por conseguinte, com o arquétipo constitucional do imposto estadual, que exige, para a configuração de seu fato gerador, a transferência jurídica da mercadoria.

d) O enunciado das Súmulas nºs 166 e 391 do STJ reforçam o cerne da questão: sem a efetiva saída de energia elétrica - consumo - não há que se falar em fato gerador do ICMS.

e) A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica a favor dos contribuintes, no sentido de que os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica não fazem parte da base de cálculo do ICMS, pautando fundamentalmente sua posição no enunciado da Súmula nº 166.