



ISSN 1413-7097

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)

122

Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica

Luciana Goulart F. Saliba
João Dácio Rolim



Luciana Goulart
F. Saliba
é Advogada em Belo Horizonte



João Dácio Rolim
é Professor de Direito Tributário da FGV e da GVLaw, Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Master of Laws in International Taxation pela London School of Economics (LSE) e Pesquisador junto à Queen Mary University of London

1. Introdução

O objeto do presente estudo é a legitimidade da exigência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de energia elétrica, manifestada em decisões administrativas, soluções de consulta e no Convênio ICMS 117/2004 (alterado pelo Convênio ICMS 59/2005)

A TUSD e a TUST remuneram a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão e têm como objetivo viabilizar a aquisição de energia elétrica junto à concessionária de escolha dos consumidores livres. O fornecimento de energia propriamente dito não é remunerado pela TUSD ou pela TUST, e sim por preço (consumidores livres) ou tarifa de fornecimento (consumidores cativos).

Considerando a natureza jurídica dessas tarifas, a questão central da presente análise decorre da previsão constitucional e da Lei Complementar 87/1996 quanto à incidência do ICMS apenas sobre a atividade que configure efetiva *operação de circulação (fornecimento) de energia elétrica*. Também decorre da ausência de previsão legal quanto à adição dos valores correspondentes à remuneração pela disponibilização do uso dos sistemas de rede à base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia.

2. Estrutura Setorial - Ambientes de Contratação Livre e Regulada - Garantia de Pleno Acesso aos Sistemas de Rede

A reestruturação institucional e regulamentar do setor elétrico brasileiro, iniciada em 1995, visa à introdução de competição nos segmentos de geração e de comercialização de energia elétrica, através da inserção de novos agentes e da garantia do livre acesso aos serviços de rede.

Todo o setor se submete a certo grau de regulação, mas os segmentos de rede (transmissão e distribuição) e de fornecimento direto ao consumidor cativo, que constituem

monopólios naturais ou econômicos, são regulados de forma mais expressiva e remunerados por tarifas fixadas pela Aneel

Para separar as atividades passíveis de serem exercidas de forma competitiva das que devem ser exercidas de forma monopolizada, estabeleceram-se dois ambientes de contratação de energia elétrica: o ambiente de contratação regulada (mercado cativo) e o ambiente de contratação livre.

O Ambiente de Contratação Regulada (ACR) visa ao atendimento dos consumidores cativos (residenciais, por exemplo) por distribuidoras locais (sem competição), de forma exclusiva e por meio de contratos regulados. As distribuidoras locais são remuneradas por tarifa, a qual deve incluir todos os custos necessários ao fornecimento de energia aos consumidores cativos.

O Ambiente de Contratação Livre (ACL) compreende o atendimento dos consumidores livres (eletrointensivos, tais como as indústrias de alumínio), por intermédio de contratos livremente negociados entre as partes e remunerados por preço (e não tarifa definida pela Aneel).

Para possibilitar a compra de energia pelos consumidores livres junto às concessionárias de sua escolha, e, com isso, implementar o efetivo ambiente de competição nos segmentos de geração e de comercialização, garante-se a todos os agentes o pleno acesso aos sistemas de rede (distribuição e transmissão). A disponibilização dos sistemas de rede, portanto, é instrumento básico à efetiva introdução da competição na geração e na comercialização de energia, viabilizando o exercício da opção dos consumidores livres e induzindo o incremento da oferta ao mercado pelos produtores independentes e autoprodutores de energia.

Adicionalmente ao contrato de compra e venda de energia, os consumidores livres devem celebrar Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) e de Distribuição (CUSD) e contratos de conexão, garantindo-se, assim, o pleno acesso a esses sistemas.

O objetivo da disponibilização do uso dos sistemas de rede (distribuição e transmissão), distintamente do processo de formação do preço de energia no mercado livre, impõe que sua remuneração seja neutra do ponto de vista comercial e segregada do preço da energia comercializada no mercado livre, uma vez que seu intuito é justamente viabilizar a competição nos segmentos possíveis de serem competitivos (comercialização livre e geração). Encoraja-se, dessa forma, o uso eficiente das redes, sinalizando investimentos e permitindo oportunidades igualitárias. Por essa razão, a disponibilização dos sistemas de rede (distribuição e transmissão) é regulada pela Aneel e é remunerada através de tarifa.

3. Estrutura Contratual

No novo cenário do setor elétrico, em que os segmentos de geração e de comercialização foram inseridos no mercado de livre concorrência e as atividades de transmissão e de distribuição permaneceram sujeitas à regulação do poder concedente, foram estabelecidas diferentes estruturas contratuais para regular as relações entre consumidores e empresas de energia.

Os consumidores cativos, aos quais só é permitido comprar energia da concessionária a cuja rede estão conectados, continuam sujeitos aos contratos de fornecimento estabelecidos no modelo setorial anterior. Além dos contratos de fornecimen-

to, os consumidores do Grupo "A" estão sujeitos ao contrato de demanda reservada de potência.

Os consumidores livres, aos quais é legalmente autorizada a escolha do fornecedor de energia, estão sujeitos aos seguintes contratos, que são determinados pela forma de conexão ao sistema (diretamente na Rede Básica - tensão igual ou superior a 230 KV - ou no sistema de distribuição da concessionária local - tensão inferior a 230 KV):

Consumidores livres conectados ao sistema de distribuição:

- Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica;
- Contrato de Uso do Sistema de Distribuição - CUSD;
- Contrato de Conexão ao Sistema de Distribuição - CCD

Consumidores livres conectados à Rede Básica:

- Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica;
- Contrato de Uso do Sistema de Transmissão - CUST;
- Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão - CCT.

Os consumidores potencialmente livres, que atendem as condições para se tornarem livres, mas mantêm a aquisição de energia junto à concessionária a cuja rede estão conectados, estão sujeitos aos mesmos contratos estabelecidos para os consumidores integrantes do Grupo "A": contrato de fornecimento atrelado ao de demanda reservada de potência.

Os consumidores híbridos, os quais adquirem apenas parte da energia como consumidores livres, ou seja, mantêm parte da demanda de energia atendida pelo mercado cativo, estão sujeitos aos seguintes contratos:

- Contrato de Fornecimento de Energia Elétrica (cativo);
- Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica (livre);
- CUSD ou CUST, conforme o tipo de conexão (livre);
- CCD ou CCT, conforme o tipo de conexão (livre).

Em face dessa estrutura contratual, que visa à concretização do cenário competitivo inserido pelo novo modelo do setor elétrico, passamos à análise da natureza jurídica das tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, com o objetivo de verificar se as atividades previstas nesses contratos constituem fato gerador do ICMS.

4. Natureza Jurídica das Tarifas de Uso dos Sistemas de Rede

A transmissão *lato sensu* da energia desde a geração até o consumo é feita através dos sistemas de transmissão e de distribuição: o sistema de transmissão é com-

¹ O item XXII do art. 2º da Res. Aneel 456/2000 adota a seguinte definição para o Grupo "A": "grupos compostos de unidades consumidoras com fornecimento em tensão igual ou superior a 2,3 KV, ou, ainda, atendidas em tensão inferior a 2,3 KV a partir de sistema subterrâneo de distribuição e faturadas neste Grupo nos termos definidos no art. 82, caracterizado pela estruturação tarifária binômica e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) Subgrupo A1 - tensão de fornecimento igual ou superior a 230 KV;
- b) Subgrupo A2 - tensão de fornecimento de 88 KV a 138 KV;
- c) Subgrupo A3 - tensão de fornecimento de 69KV;
- d) Subgrupo A3a - tensão de fornecimento de 30 KV a 44 KV;
- e) Subgrupo A4 - tensão de fornecimento de 2,3 KV a 25 KV;
- f) Subgrupo AS - tensão de fornecimento inferior a 2,3 KV, atendidas a partir de sistema subterrâneo de distribuição e faturadas neste Grupo em caráter opcional.

posto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em *tensões médias, altas e extra-altas*; o sistema de distribuição, por sua vez, é composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e outros equipamentos que operam em *tensões mais baixas*.

De acordo com as diretrizes traçadas pelo novo modelo setorial², no qual é garantido o livre acesso aos sistemas de distribuição e de transmissão, o acesso aos serviços de rede tem que ser neutro (não competitivo) e, por isso, regulado. O livre acesso aos sistemas de distribuição e de transmissão visa a assegurar a comercialização direta entre produtores e consumidores, independente de suas localizações no sistema elétrico interligado, contribuindo para a redução dos custos e a modicidade das tarifas dos consumidores finais (Resolução Aneel 281/1999).

Por essa razão, o acesso aos sistemas de rede foi segregado da geração e da comercialização da energia e passou a ser regulado de forma autônoma pela legislação setorial e pelos contratos firmados entre consumidores e concessionárias. Todas as parcelas do custo do acesso aos sistemas de rede foram extraídas do preço da energia aplicável aos consumidores livres e incluídas nas tarifas que visam à remuneração da disponibilização do uso das redes. O objetivo dessa segregação entre a transmissão e as atividades de geração e de comercialização da energia é justamente viabilizar a concorrência neste último segmento e manter a neutralidade do acesso aos sistemas de rede.

No novo modelo setorial, em que a segregação da transmissão das atividades de geração e de comercialização implica a total dissociação entre o acesso aos sistemas de rede e o fornecimento, a contraprestação da *venda* para consumidores livres é *preço* (art. 7º, § 1º da Resolução Aneel 264/98) e a contraprestação da *disponibilização* dos sistemas de distribuição e de transmissão é *tarifa* (art. 7º, § 2º da Resolução Aneel 264/98).

Por isso, de forma semelhante à demanda reservada de potência, a TUSD e a TUST independem do efetivo consumo de energia elétrica e são calculadas com base nos montantes de uso contratados (disponibilizados) ou verificados nos pontos de conexão (art. 14 da Resolução Aneel 281/1999). A TUSD e a TUST são faturadas separadamente do fornecimento da energia (art. 9º da Lei 9.648/1998 e Resolução Aneel 666/2002), mesmo nos casos em que a energia é adquirida da própria concessionária a cuja rede o consumidor está conectado. Ainda que o valor pago a título de demanda reservada de potência seja cobrado junto com a fatura de fornecimento de energia, demanda e consumo não se confundem.

O CUSD e o CUST (Contratos de Uso dos Sistemas de Distribuição e de Transmissão) visam a assegurar que o montante de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão seja compatível com o consumo de energia elétrica pretendido pelo

² Leis 8.987/1995, 9.074/1995, 9.427/1996, 9.478/1997, 10.438/2002, 10.847/2004 e 10.848/2004; Decretos 5.163/2004, 5.081/2004, 5.175/2004, 5.177/2004 e 5.184/2004.

³ 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. Parágrafo único. Cabe à Aneel regular as tarifas e estabelecer as condições gerais de contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica por concessionário, permissionário e autorizado, bem como pelos consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 1995."

consumidor. Em outras palavras, o CUSD e o CUST regulam o “quanto” da rede de distribuição e de transmissão (do sistema) deverá ser disponibilizado ao consumidor para viabilizar a aquisição de energia junto ao fornecedor de sua escolha (que poderá ser a própria concessionária a cuja rede o consumidor está conectado).

Em analogia com o fornecimento de água, o “montante de uso” equivale à bitola da tubulação necessária para viabilizar o consumo de água pretendido pelo consumidor. A tubulação, apesar de necessária à viabilização do fornecimento, é autônoma ao efetivo consumo de água. No CUSD e no CUST, a tubulação equivale ao sistema de rede, como se o consumidor contratasse a disponibilização do uso de determinada tubulação, cuja bitola seria estabelecida pelo volume de água a ser consumido.

Na energia elétrica, a tubulação equivale aos sistemas de distribuição (tensão inferior a 230 KV) e de transmissão (tensão igual ou superior a 230 KV). A TUSD e a TUST, que no fornecimento de água seriam fixadas com base na largura e na extensão da tubulação, são fixadas em função da potência (“bitola da tubulação”) de que o sistema elétrico da distribuidora ou da transmissora deve dispor para atender às instalações elétricas da unidade consumidora (a potência é estabelecida em KW). Somente o preço pactuado no contrato de compra e venda corresponde ao efetivo consumo de energia no mês (medida em KWh).

Para a definição do valor a pagar pelo consumidor como contraprestação pela disponibilização do uso da rede, o montante de uso é monitorado de quinze em quinze minutos (art. 21 da Resolução Aneel 281/1999) e o valor máximo de potência utilizado pelo consumidor no período de trinta dias corresponde ao montante de uso medido. O montante de uso faturado corresponde ao maior valor apurado entre o montante de uso contratado e o medido.

Caso o montante de uso medido exceda o montante de uso contratado, será cobrada a tarifa de ultrapassagem definida pelo art. 15 da Resolução Aneel 281/1999⁴. A tarifa de ultrapassagem é verdadeira penalidade pelo uso da rede em montante superior ao ajustado contratualmente, uma vez que esse uso excedente é nocivo ao sistema e pode comprometer a própria qualidade e continuidade do atendimento aos consumidores (sobrecarga, por exemplo).

Note-se que a tarifa de ultrapassagem decorre do uso excessivo da rede de distribuição, e não do consumo de energia em quantidade superior à inicialmente prevista. O consumo em quantidade superior à prevista é regulado pelo contrato de compra e venda de energia e não gera a imposição de penalidade, tal como a tarifa de ultrapassagem, mas apenas o pagamento do preço avençado contratualmente, sobre o qual há a incidência do ICMS.

Como o CUSD e CUST regulam a disponibilização do uso das redes de distribuição e de transmissão, que é atividade autônoma ao fornecimento de energia,

⁴ Resolução 281/1999:

“Art. 15. Será aplicada a parcela do uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição superior ao montante contratado por ponto de conexão, a título de penalidade, uma tarifa de ultrapassagem de valor igual a três vezes a tarifa de uso estabelecida em cada período, quando se verificar ultrapassagem superior a cinco por cento do montante contratado”

mesmo que o montante de uso do sistema seja inferior ao contratado, o consumidor deverá, por determinação contratual, proceder ao pagamento do seu valor integral

5. Natureza Jurídica dos Encargos de Conexão

Os contratos de conexão às instalações de distribuição e de transmissão estabelecem as condições técnicas e comerciais da conexão. Os encargos de conexão são negociados 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 (art. 18⁵ da Resolução Aneel 281/1999).

As instalações de conexão poderão ter seu projeto e execução contratados com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local e os requisitos do usuário. Os equipamentos de medição, necessários à conexão, são de responsabilidade técnica e financeira da concessionária conectada.

Os encargos de conexão correspondem a um valor fixo mensal devido pelo consumidor e, tal como as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, são dissociados do consumo de energia, uma vez que não remuneram o fornecimento. Referem-se exclusivamente ao ressarcimento dos custos associados ao ponto de conexão.

6. Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas e os Encargos de Uso e de Conexão dos Sistemas de Distribuição e de Transmissão

6.1. Fato gerador

Os elementos delineadores do fato gerador do ICMS encontram-se previstos no art. 155, II da Constituição Federal, o qual outorgou competência aos Estados para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

A partir da outorga de competência para a instituição do ICMS sobre operações relativas à circulação da mercadoria “energia elétrica”, a hipótese de incidência desse imposto é caracterizada pelos seguintes aspectos:

- o aspecto material é o ato mesmo de praticar operações relativas à circulação de energia elétrica;
- o aspecto temporal é o momento em que se deve reputar consumada a operação relativa à circulação da energia elétrica. Se não se atingir o marco temporal delineado na norma tributária como hábil a delimitar o momento da ocorrência do fato gerador, restará descaracterizado o nascimento da obrigação tributária

⁵ 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.

§ 2º As instalações de conexão poderão ter seu projeto e execução contratados com empresa de livre escolha do usuário, inclusive a própria concessionária ou permissionária, observadas as normas técnicas e padrões da concessionária ou permissionária e os requisitos do usuário”

A “circulação” que caracteriza o aspecto material da regra-matriz do ICMS é “jurídica”, e pressupõe a transferência da propriedade⁶ da mercadoria. Sem a mudança de titularidade da mercadoria, não há a incidência do ICMS.

No caso em exame, o ato que gera a incidência do ICMS (aspecto material) é a realização da circulação da mercadoria “energia elétrica”, e não a colocação, à disposição do consumidor, do uso do sistema de distribuição, e tampouco a instalação e a manutenção dos pontos de conexão. A contratação de determinado montante de uso desse sistema, associada à instalação e à manutenção do ponto de conexão, não implica a transferência da propriedade da mercadoria “energia elétrica” para o consumidor.

Ademais, o ordenamento jurídico é bastante claro quanto ao marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato gerador da circulação da mercadoria “energia elétrica” (aspecto temporal). A Lei Complementar 87/1996, em seu art. 12, I e XII, assim regula o aspecto temporal do fato gerador do ICMS:

“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;

()” (grifamos)

Percebe-se que o legislador infraconstitucional elegeu, nessa modalidade de incidência do ICMS, o momento da saída do estabelecimento como o marco de tempo hábil a demarcar a incidência da norma tributária. Assim, antes da saída da energia elétrica do estabelecimento gerador, ou da entrada no estabelecimento consumidor, não ocorre a hipótese de incidência do ICMS.

Há que se verificar, portanto, o momento em que acontece a saída da mercadoria “energia elétrica” do estabelecimento da empresa de energia para o consumidor, pois neste marco temporal ocorre o fato gerador do ICMS.

A Resolução Aneel 456/2000, que estabelece as “Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica”, assim dispõe:

“Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são adotadas as seguintes definições mais usuais:

(..)

XXVI - Ponto de entrega: ponto de conexão do sistema elétrico da concessionária com as instalações elétricas da unidade consumidora, 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 (..)

(..)

Súmula 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”

O STF também entende que a ocorrência do fato gerador do ICMS pressupõe a transferência da propriedade da mercadoria:

Ementa: - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias - Deslocamento de Coisas - Incidência - artigo 23, inciso II da Constituição Federal Anterior. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem” (2ª Turma, AI 131 941, Relator Ministro Marco Aurélio, DJU 19/04/1991)

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.”

O ponto de entrega de energia elétrica é o relógio medidor situado em regra nos limites da via pública. A energia somente será individualizada aos consumidores, caracterizando sua circulação e a ocorrência do fato gerador do ICMS, quando passar pelo relógio medidor e ingressar em suas dependências para efetivo consumo. Mesmo porque, se se reputasse ocorrida a saída antes de a energia transpor os pontos de entrega, tal saída ocorreria sem discriminação de qualquer usuário, pois a corrente elétrica flui pelas linhas de distribuição sem destinatário específico. Por esse motivo não é possível eleger momento anterior à entrega da energia ao consumidor como marco temporal hábil a determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Os montantes de uso contratados pelos consumidores não “saem” das redes de distribuição ou de transmissão, pois refletem a potência necessária à transmissão de energia da geradora ao consumidor, e não o consumo da energia. Os encargos de conexão tampouco se relacionam com a saída de energia elétrica das redes de distribuição ou de transmissão, pois decorrem exclusivamente da instalação e da manutenção dos equipamentos de conexão.

A própria forma de medição confirma que o montante de uso não se confunde com o consumo de energia elétrica: o consumo é medido em KWh (quilowatts-hora) e o montante de uso é medido em KW (quilowatts)

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.

6.2. Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS, que visa a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no aspecto material da hipótese de incidência, é fixada através do valor da operação da qual decorrer o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final, conforme determina o art. 34, § 9º do ADCT:

“§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão os 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 ICMS “por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos”, e que esse imposto deverá ser calculado “sobre o preço praticado na operação final”, a Constituição Federal determinou que apenas o preço da operação de fornecimento de energia poderá servir de base de cálculo do ICMS. Nesse mesmo sentido são as determinações constantes dos arts. 9º, § 1º, II e 13, I da Lei Complementar 87/1996:

art. 9º, § 1º, II da LC 87/1996:

“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, I da LC 87/1996:

“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; (...).”

A eleição do preço do fornecimento como base de cálculo do ICMS nas operações com energia elétrica decorre da qualificação da operação tributada por esse imposto. As normas constitucional e infraconstitucional expressamente determinam que somente a operação da qual decorrer a saída de energia poderá servir de base de cálculo do ICMS. Como a saída está intrinsecamente vinculada ao seu fornecimento, somente o valor que remunera o efetivo consumo de energia poderá ser base de cálculo do ICMS, como ocorre com a demanda reservada de potência, que é paga pelo consumidor como elemento essencial ao fornecimento de energia, mas que com ele não se confunde (conforme reconheceu a jurisprudência do STJ e dos Tribunais estaduais, exposta a seguir).

De fato, conforme destacado anteriormente, o montante de uso (largura da tubulação no fornecimento de água) não “sai” da linha de distribuição ou de transmissão e tampouco “entra” no estabelecimento do consumidor. O que “sai” do sistema de rede é a energia elétrica efetivamente consumida. Assim, o “preço praticado na operação final”, a que aludem a Constituição e a LC 87/1996, é o preço do fornecimento de energia, e não o preço da disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão.

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.

A inclusão de atividades autônomas à operação tributada na base de cálculo do ICMS, tal como a inclusão das tarifas de uso e de conexão aos sistemas de distribuição e de transmissão ao “valor da operação” de fornecimento de energia elétrica, deve decorrer de expressa previsão legal, como ocorre no caso de frete, seguros e juros. Essas atividades, justamente pelo fato de serem autônomas à atividade principal, somente compõem a base de cálculo do ICMS por força da determinação constante do art. 13, § 1º, II, “a” e “b” da LC 87/1996:

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.”

Há que se concluir, assim, que a autonomia do acesso aos sistemas de rede em relação ao fornecimento de energia, imposta pela legislação que regula o novo modelo do setor elétrico (o acesso aos sistemas de rede deixou de ser custo e passou a ser atividade autônoma ao fornecimento), afasta a possibilidade de inclusão das tarifas de uso e de conexão aos sistemas de distribuição e de transmissão na base de cálculo do ICMS.

7. Jurisprudência do STJ e dos Tribunais Estaduais em Matéria Análoga à Presente

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu a não-incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência é em tudo aplicável às tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão e aos encargos de conexão:

“Tributário ICMS Energia Elétrica. Contrato de Demanda Reservada de Potência. Fato Gerador Incidência

1 - O valor da operação, que é a base de cálculo lógica e típica no ICMS, como era no regime de ICM, terá de consistir, na hipótese de energia elétrica, no valor da operação de que decorrer a entrega do produto ao consumidor (Gilberto de Ulhôa Canto).

2 - O ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

3 - O ICMS não é imposto incidente sobre tráfego jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos

4 - Não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente a garantir demanda reservada de potência

5 - A só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria.

6 - A garantia de potência e de demanda, no caso de energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

7 - Recurso conhecido e provido por maioria

8 - Voto vencido no sentido de que o ICMS deve incidir sobre o valor do contrato firmado que garantiu a 'demanda reservada de potência', sem ser considerado o total consumido." (1ª Turma, Recurso Especial 222 810-MG, Relator para Acórdão Ministro José Delgado, DJU 15/05/2000⁷)

Nessa decisão, o STJ deixou claro que o ICMS não incide sobre "tráfego jurídico" ou "celebração de contratos", mas apenas sobre o fornecimento e o efetivo consumo de energia elétrica. No caso em exame, o "valor pago em decorrência do consumo apurado", nos dizeres do Ministro José Delgado, sujeito à incidência do ICMS, é o preço pactuado no contrato de compra e venda de energia, e não as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão ou os encargos de conexão.

O entendimento do STJ acerca da não-incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência, pelo fato de essa atividade não se confundir com o efetivo consumo de energia elétrica, foi incorporado pela jurisprudência dos Tribunais estaduais, como se pode perceber pelos seguintes julgados:

"Tributário ICMS Energia Elétrica. Contrato de Demanda Reservada de Potência. Fato Gerador Incidência. O ICMS incide sobre a transferência da mercadoria. Por isto, não ocorre o fato gerador do imposto até que a energia seja, efetivamente, transferida para o estabelecimento consumidor. Precedentes do Eg. Superior Tribunal de Justiça. (...) (Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Apelação Cível 1 0024 02 859934-8/001, 2ª Câmara Cível, Relator Desembargador Brandão Teixeira, publicado em 24/09/2004)

"ICMS. Fornecimento de Energia Elétrica. Fato Gerador não Consumado. Estado do Rio de Janeiro. Cobrança Indevida. Devolução da Importância Recebida. ICMS. Energia Elétrica. Contrato de Demanda Reservada de Potência. Hipótese de Não-incidência. No contrato de fornecimento de energia elétrica com reserva de demanda de potência, o ICMS só pode incidir sobre a energia efetivamente consumida, e não sobre a disponibilizada. Essa disponibilização de energia não gera a transferência da titularidade do bem/mercadoria. E não havendo a transferência da posse ou propriedade da energia (CC/02, 1 267, caput), falta o elemento essencial à caracterização da hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a circulação da mercadoria (energia elétrica). Somente com a saída do bem adquirido do estabelecimento produtor e o ingresso no estabelecimento adquirente é que ocorre o fato gerador do ICMS (Convênio 66/88, art 19 e CTN, art 116, II) Provimento parcial do apelo da autora e desprovimento dos demais recursos" (Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Apelação Cível 2004 001 18254, 2ª Câmara Cível, Relator Desembargador Sérgio Cavalieri Filho, julgado em 15/12/2004 - grifamos)

⁷ Nesse mesmo sentido é o REsp 34 395/MG, da 2ª Turma, publicado em 17/06/2002

"Sendo o substituído tributário quem efetivamente sofre os ônus da imposição fiscal, está legitimado para discutir judicialmente a exigência tributária que sobre ele recai" (STJ - Recurso Especial n 198 364/RS, 1ª Turma, Rel Min Delgado, DJU 26/04/99, p 65). 2 Em se tratando de relação jurídica de direito material de natureza tributária, por ela responde a pessoa jurídica de direito público titular da competência para instituir e exigir o pagamento do ICMS. 3 É ilegal a incidência do ICMS sobre a demanda reservada de energia elétrica, em face da ausência de circulação e, conseqüentemente, do fato gerador do ICMS, devendo este incidir apenas sobre o valor da operação da qual decorrer a saída da energia elétrica do estabelecimento produtor e entrada no estabelecimento consumidor, ou seja, da energia elétrica efetivamente consumida." (Tribunal de Justiça do Paraná, Processo 167813500, 1ª Câmara Cível, Relator Desembargador Ulysses Lopes, julgado em 14/06/2005 - grifamos)

"Agravos de Instrumento. Tutela antecipada Tributário Ação que objetiva discutir a incidência de ICMS sobre a 'demanda reservada' de energia elétrica. Sustentação da tese de que o tributo estadual incide somente sobre a energia efetivamente consumida. Fundamentação relevante. tendo o tema merecido julgamento no Superior Tribunal de Justiça, favorável à tese agravante. Evidente perigo de dano de difícil reparação, a exigir eventual repetição. Presença, no caso, dos requisitos do art. 273 do Código de Processo Civil. Recurso Provido para deferir a tutela antecipada requerida" (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Agravo de Instrumento 394 949 5/9, 8ª Câmara de Direito Público, Relator Desembargador José Santana, publicado em 09/03/2005 - grifamos)

Assim, da jurisprudência do STJ e dos Tribunais estaduais acerca da demanda reservada de potência, extraem-se os seguintes fundamentos aplicáveis à não-incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST: i) a disponibilização do uso das redes de distribuição configura relação jurídica autônoma ao fornecimento de energia, ii) o fato gerador do ICMS é o fornecimento de energia, consubstanciado no efetivo consumo, e não na disponibilização do uso da rede, e iii) não há base legal para a inclusão, na base de cálculo do ICMS sobre o fornecimento de energia, da tarifa de uso do sistema de rede.

8. PLP 352/2002 - Alteração da LC 87/1996

Atualmente encontra-se na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) 352/2002, que visa alterar a Lei Complementar 87/1996.

O objetivo do PLP é alterar a redação dos arts. 2º, 9º e 13 da Lei Complementar 87/1996, para incluir na base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a "todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros". Confirma-se a redação do PLP 352/2002:

"Art. 2º (...)

(...)

§ 3º A incidência do imposto sobre energia elétrica alcança todas as etapas, desde a produção ou importação até a sua destinação final, tais como a transmissão, a distribuição, a conexão, a conversão e a comercialização." (NR)

"Art. 9º (...)

§ 1º (...)

(...)

II - às empresas de geração, importação, transmissão, distribuição, ou comercialização de energia elétrica, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a sua destinação final, sendo seu cálculo efetuado sobre o valor total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, assegurado seu recolhimento ao Estado de localização do destinatário final.

(...)" (NR)

"Art. 13. (...)

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor:

(...)

b) total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, em relação à entrada de energia elétrica;

(...)

§ 1º ...

(...)

II - (...)

(...)

c) todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros. (...)" (NR - grifamos)

Do Relatório do Parecer do Deputado Carlito Meres, Relator do PLP 352/2002, vale transcrever o seguinte trecho, que demonstra que o próprio Confaz reconhece que a Lei Complementar 87/1996 não prevê a incidência do ICMS sobre todas as atividades exercidas pelas empresas de energia após a reestruturação do setor:

"Na justificativa de seu projeto, o ex-Senador Lúcio Alcântara - hoje governador do Ceará - esclarece que a Lei Complementar nº 87, de 1996, estabeleceu 'adequado disciplinamento tributário, considerando a estrutura de mercado então existente. Entretanto, após a privatização das empresas distribuidoras de energia elétrica e o surgimento da Aneel, estão ocorrendo modificações significativas nesse mercado, notadamente com o fracionamento da operação de fornecimento da energia elétrica, em face da introdução de novos agentes no processo. Diante da expressividade da receita que as unidades federadas obtêm com a tributação da energia elétrica, nasceu a preocupação das mencionadas unidades, diante de possíveis questionamentos judiciais que possam surgir, com sérios reflexos na manutenção da integridade da receita do ICMS, referente às mencionadas operações.' Conclui informando que o projeto foi elaborado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária." (grifamos)

9. Manifestações dos Estados

Não obstante a natureza jurídica da conexão e do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, e o reconhecimento do próprio Confaz quanto à necessidade de alteração da Lei Complementar 87/1996 (PLP 352/2002), os Estados têm exigido o ICMS sobre a TUSD e a TUST.

Nas Consultas de Contribuinte 001/2005 e 002/2005 (publicadas em 07/01/2005), por exemplo, o Estado de Minas Gerais manifestou o entendimento de que todos os

custos e encargos "incorridos da geração até a entrada da energia no estabelecimento do consumidor, independentemente da pessoa ou do momento em que sejam pagos", compõem a base de cálculo do ICMS. "Ou tais valores entraram na formação do preço do produto entregue ao consumidor, ou, se não incluídos naquele preço, a ele devem ser adicionados quando da determinação da base de cálculo do ICMS devido a Minas Gerais. (...) Assim, a TUSD, que é a tarifa cobrada pelo uso do sistema de distribuição, bem como os encargos de conexão devem ser considerados para a determinação da base de cálculo do ICMS devido a Minas Gerais." (grifamos)

O Estado de São Paulo mantém entendimento semelhante ao do Estado de Minas Gerais. De fato, na Decisão Normativa CAT 4, de 3 de novembro de 2004, a Administração Fazendária do Estado de São Paulo reconheceu que a atividade exercida pelas transmissoras de energia não se confunde com a prestação de serviço de transporte, mas manteve a exigência do ICMS com base no seguinte entendimento:

"32. O que se percebe imediatamente do que foi exposto acima é que energia elétrica não é estocada e não tem um lugar fixo no espaço. É transmitida, mas não é transportada, no sentido comum da palavra. Energia química é estocada na gasolina, numa pilha, etc. Seu lugar é macroscopicamente determinável. Mas não a energia elétrica. Esta somente é fornecida, tanto na geração como na transmissão, na distribuição e a comercialização. Seu fornecimento, seja pela geradora, pela transmissora, pela distribuidora ou pela comercializadora, corresponde a um fato gerador do ICMS, pela saída da mercadoria. Nunca pelo transporte. As características do Sistema Elétrico Brasileiro reforçam esse entendimento

(...)

41. Em vista de todos os argumentos acima colocados, na transmissão de energia elétrica é devido o ICMS pela incidência dos arts. 1º, 1º e 2º, I e VIP, da Lei nº 6.374/89. O fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria, que ocorre no momento da saída da mercadoria, a qualquer título, exceto se destinada a consumo em outra unidade da Federação, bem como na entrada interestadual, quando não destinada à industrialização ou à comercialização

(...)

46. Assim é que a situação jurídica concernente ao fato jurídico-tributário em análise somente pode ser considerada definitivamente constituída, podendo-se dizer ocorrido o fato gerador, nos termos do artigo 116, II, do Código Tributário Nacional, quando estiver definida a cobrança das tarifas de transmissão, pelo ONS, dos geradores, distribuidores e consumidores livres, e sua entrega, às empresas transmissoras.

(...)

* "Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre:

I - operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

(...)"

* "Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

VII - na entrada no território paulista de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica oriundos de outro Estado ou Distrito Federal, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

(...)"

48. Assim é que, *para fins de tributação pelo ICMS, somente a constituição do direito de recebimento das tarifas pela transmissão de energia elétrica determinam, ou completam, a ocorrência do fato gerador do imposto.*

(...)

51. *Como o fato gerador ocorre com a circulação que é identificável (origem-destino) pela determinação do fluxo de pagamento pelo ONS para as empresas transmissoras, considerando que o diferimento do lançamento do imposto incidente nas operações internas com energia elétrica, previsto no artigo 425¹⁰ do RICMS/00, deve ser interpretado consoante os fatos do atual Sistema Elétrico Brasileiro, a regra resultante é a seguinte.*

52. *Há diferimento de pagamento de ICMS correspondente à transmissão de energia elétrica relativa a operações internas que agregam valor ao produto (energia elétrica) até sua entrega para consumo pelo comércio, indústria, residências, administrações públicas, etc., consumidores livres ou cativos (no sentido e alcance dados segundo a Lei nº 9.074/95).*

53. O diferimento não se presume. Ocorre caso o montante total recebido pela empresa transmissora, ou parcelas desse montante, puder ser devidamente identificado como correspondente às operações para as quais há determinação legal. Ou seja, *é condição para o diferimento a possibilidade de perfeita identificação do fluxo de pagamentos e recebimentos.*

(...)" (grifamos)

Como se pode perceber, os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, apesar de admitirem que no novo modelo do setor elétrico o custo do "transporte" foi totalmente segregado do fornecimento de energia, exigem que as tarifas de uso dos sistemas de rede sejam adicionados ao valor da energia, diferindo, contudo, o momento da tributação para a distribuição. Ocorre que tal determinação (adição ao valor da energia) não tem previsão em lei. A própria justificativa adotada por esses Estados para exigir o ICMS sobre o "transporte" de energia é contraditória com os fundamentos por eles utilizados para demonstrar a ocorrência do fato gerador do ICMS nessa atividade.

O Estado de Minas Gerais reconhece que o "transporte" pode compor ou não o preço do fornecimento de energia, mas mantém a exigência do ICMS sobre a atividade autônoma de "transporte", a qual não integra o preço da energia, como se o fato gerador desse imposto não fosse o "preço praticado na operação final" de fornecimento. O Estado de Minas Gerais desconsiderou que na sistemática instituída pelo novo modelo do setor, o "transporte" é atividade autônoma do fornecimento de energia e que por isso está sujeito a regramentos (tarifa, e não preço, como na venda da energia) e contratos específicos.

¹⁰ Art. 425. O lançamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a importação ou produção, fica diferido para o momento em que ocorrer sua entrega a consumidor deste Estado (Lei nº 6.374/89, art. 8º, VI, na redação da Lei nº 1.0619/00, art. 1º, IV, e § 10, na redação da Lei nº 9.176/95, art. 1º, I e arts. 28, na redação da Lei nº 9.794/97, art. 1º, e 59).

§ 1º A base de cálculo do imposto será o preço praticado na operação final de fornecimento de energia elétrica ao consumidor

§ 2º No fornecimento de energia elétrica diretamente a consumidor de fora do Estado por distribuidor paulista, o pagamento do imposto será feito ao Estado onde se situar o destinatário"

O Estado de São Paulo, por sua vez, reconhece que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da energia elétrica no estabelecimento do consumidor, mas depois conclui que "o fato gerador ocorre com a circulação que é identificável (origem-destino) pela determinação do fluxo de pagamento pelo ONS para as empresas transmissoras". O Estado de São Paulo desconsiderou que as transmissoras não exercem qualquer atividade de comercialização de energia e que apenas disponibilizam o uso do sistema de transmissão. Tampouco considerou que a forma de funcionamento do sistema (despacho centralizado do ONS) não permite que se identifique a origem da energia que entrou em determinada unidade consumidora.

Além das equivocadas manifestações dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo, em 15 de dezembro de 2004 foi publicado o Convênio ICMS 117 (alterado pelo Convênio ICMS 59, de 1º de julho de 2005, dispondo sobre o "cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica". Esse Convênio atribuiu ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do ICMS "devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica", o qual deverá "I - emitir mensalmente nota fiscal, modelo I ou I-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, relativamente à entrada de energia elétrica, onde deverão constar, entre os demais requisitos: a) como base de cálculo, o valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto; b) a alíquota aplicável; c) o destaque do ICMS" (grifamos)

10. Síntese Conclusiva

A reformulação do setor elétrico implicou a segregação das atividades competitivas (geração e comercialização) e reguladas (distribuição e transmissão). Para implementar a concorrência nas atividades de geração e de comercialização, todas as parcelas referentes ao custo da transmissão e da distribuição foram extraídas do preço da energia aplicável aos consumidores livres e incluídas nas tarifas de uso dos sistemas de rede. A referida segregação resultou nas seguintes conseqüências:

- distinção e autonomia entre as atividades de compra e venda de energia e as relacionadas à disponibilização do uso dos sistemas de rede;
- aplicação de arcabouço regulatório distinto para cada uma dessas atividades; na compra e venda de energia há livre negociação e preço, enquanto na transmissão há regulação estrita, fixação de tarifa e livre acesso;
- autonomia contratual entre as atividades

Ainda que a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão seja essencial ao fornecimento de energia, essas duas atividades não se confundem. Prova de que a essencialidade da disponibilização do uso dos sistemas de rede não altera a autonomia que lhe foi conferida no novo modelo do setor elétrico é o fato de que a energia pode ser fornecida por concessionária diversa da que disponibiliza o uso do sistema de distribuição ou de transmissão.

Essas substanciais alterações nas características do setor elétrico implicaram a conseqüente alteração da forma de tributação das atividades exercidas pelas concessionárias. A partir da implementação do novo modelo setorial, portanto, é necessá-

rio verificar se as novas atividades praticadas pelas concessionárias de energia enquadram-se nas hipóteses de incidência do ICMS previstas na legislação em vigor. Somente a perfeita subsunção dessas atividades à Constituição Federal e à legislação complementar poderá fazer nascer a obrigação tributária de recolhimento do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão.

A análise da natureza da disponibilização do uso dos sistemas de rede leva à conclusão de que essa atividade não se enquadra nos pressupostos de fato do ICMS previstos no art. 155, II da Constituição Federal (regra-matriz do ICMS) e no art. 34, § 9º do ADCT (norma específica acerca da incidência do ICMS sobre as operações com energia elétrica).

A Lei Complementar 87/1996 tampouco determina a inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS, como ocorre no caso dos valores recebidos a título de frete, seguro e juros (art. 13, § 1º, II, "a" e "b" da LC 87/1996). Tanto é que se encontra em tramitação no Congresso Nacional o PLP 352/2002, que visa incluir na base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a "todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros".

Assim, como a Constituição e a Lei Complementar 87/1996 prevêm a incidência do ICMS sobre o efetivo fornecimento de energia elétrica, a disponibilização do uso dos sistemas de rede, que passou a ser autônoma ao fornecimento de energia no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto (disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia).

Apesar dos claros aspectos que diferenciam a demanda reservada de potência e as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, a jurisprudência do STJ e dos Tribunais estaduais que reconheceu a não-incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência indica que o Judiciário deverá afastar a incidência desse imposto sobre a TUSD e a TUST.

Ainda que a jurisprudência tenha analisado a tributação da demanda reservada de potência durante a vigência do modelo setorial anterior, no cerne da questão o que restou decidido pelo STJ e pelos Tribunais estaduais é que o ICMS incide apenas sobre o fornecimento de energia elétrica, e não sobre atividades correlatas que não se confundem com o fornecimento e que são objeto de contratos distintos. Sob esse prisma, a jurisprudência do STJ e dos Tribunais estaduais é inteiramente aplicável às tarifas de uso dos sistemas de rede, pois no novo modelo do setor elétrico o "transporte" e o fornecimento de energia são atividades autônomas (o custo do "transporte" foi totalmente extraído do preço da energia).

Os precedentes relativos à tributação da demanda reservada de potência, portanto, reforçam o entendimento de que somente mediante expressa previsão legal a TUSD e a TUST poderão integrar a base de cálculo desse imposto. Enquanto a Constituição Federal e a legislação complementar determinarem que o ICMS incide sobre o efetivo fornecimento de energia e que a sua base de cálculo é o preço da operação da qual decorrer a saída (operações internas) ou a entrada (operações interestaduais) da energia, as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão não serão passíveis de incidência desse imposto estadual.

IPTU Progressivo. Art. 182, § 4º, II da Constituição Federal: Norma Tributária ou Punitiva?

Mário Soares Caymmi Gomes

1. Apresentação do Tema

O art. 182, § 4º, II da Constituição Federal estabeleceu ser facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica de sua esfera de competência, exigir, como instrumento da implementação da função social da propriedade, imposto predial progressivo no tempo.

A Corte Maior, através da Súmula 668, deixou claro que o preceito em questão era auto-aplicável¹, acabando por ter suas linhas gerais previstas na Lei federal 10.257, de 10 de julho de 2001, conhecida por *Estatuto das Cidades*, que dispõe, no art. 7º:

"Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de 5 (cinco) anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicada a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o *caput* e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15% (quinze por cento)."

Tal dispositivo teria qual natureza: tributária ou sancionatória? E em se optando pela última, haveria alguma diferença entre a norma sancionatória de reforço à obrigação tributária das demais obrigações?

A importância da indagação está em que, optando-se pela primeira resposta, se haverá de aplicar ao instituto não apenas as garantias constitucionais insculpidas na Constituição, e que foram vulgarizadas sob a alcunha de *Estatuto do*



Mário Soares Caymmi Gomes
é Juiz de Direito do
Estado da Bahia

¹ Desde o RE 153 771 (e antes da edição da Emenda Constitucional 23/2000), estabeleceu a Suprema Corte que apenas a figura prevista no art. 182 teria aplicação imediata, verificando que a competência constitucional tributária conferida ao Município não lhe outorgava a possibilidade de estabelecer alíquotas diferenciadas de acordo com o valor ou localização do imóvel urbano. *In verbis*: "sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque este imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico)".