

**UNILEÃO
CENTRO UNIVERSITÁRIO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

VICTOR FERRAZ ARARUNA

**ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA
TUST E TUSD DA ENERGIA ELÉTRICA.**

**JUAZEIRO DO NORTE - CE
2021**

VICTOR FERRAZ ARARUNA

**ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA
TUST E TUSD DA ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de Conclusão de Curso –
Artigo Científico, apresentado à
Coordenação do Curso de Pós-
Graduação em Contabilidade
Tributária do Centro Universitário
Doutor Leão Sampaio, em
cumprimento às exigências para a
obtenção do grau de Especialista.

Orientador: Prof. Msc. Pedro Loula
Cavalcante Junior

ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA TUST E TUSD DA ENERGIA ELÉTRICA

Victor Ferraz Araruna¹
Pedro Loula Cavalcante Junior²

RESUMO

O Brasil tem em sua matriz de conhecimento histórico, justamente por ter sido colônia portuguesa, déficits no que tange ao pensamento abstrato da ciência. Por esse motivo ao se implementar os sistemas complexos certos equívocos somente são corrigidos após anos de sua implementação. No presente caso, o sistema tributário brasileiro, que foi instituído pela Constituição de 1988 criou diversos absurdos que após acurada análise jurídica e contábil ficaram patente da interpretação inicial que os técnicos (autoridades fiscais, juristas e contadores) e os operadores deram a determinados regramentos. Um dos casos que se alastram por mais tempo nesse cenário caótico da tributação brasileira é a incidência do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) sobre todas as etapas da entrega da energia elétrica a um determinado contribuinte. Como se verá adiante a instituição do ICMS foi incauta no que tange a energia elétrica e isso representou ativos fictícios nas contas públicas e passivos fictícios dos contribuintes durante mais de trinta anos. Por esse motivo, a incidência de ICMS sobre a TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e TUSD (Tarifa do Uso do Sistema de Distribuição) não se coadunam com o sistema tributário vigente no Brasil como foi abordado no decorrer do presente trabalho. Diante disso o presente trabalho tem como objetivo apresentar os aspectos relevantes acerca da não incidência do ICMS na TUST e TUSD da energia elétrica. Através de uma pesquisa de caráter bibliográfico, descritivo e explicativo.

Palavras-chave: ICMS. TUST e TUSD. Energia Elétrica.

ABSTRACT

Brazil has in its matrix of historical knowledge, precisely because it was a Portuguese colony, deficits in terms of abstract thinking in science. For this reason, when implementing complex systems, certain mistakes are only corrected after years of implementation. In the present case, the Brazilian tax system, which was established by the Constitution of 1988, created several

1 Discente do Curso de graduação em ciências Contábeis do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio – UNILEÃO. E-mail: vitor.araruna@gmail.com.

2 Orientador. Prof. Mestre em Economia do Setor Público. Docente do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio – UNILEAO e-mail: pedro@leaosampaio.edu.br.

absurdities that, after accurate legal and accounting analysis, became clear from the initial interpretation that technicians (tax authorities, jurists and accountants) and operators gave to certain regulations. One of the cases that have spread for the longest time in this chaotic scenario of Brazilian taxation is the levy of ICMS (tax on transactions related to the circulation of goods and on the provision of interstate, intermunicipal and communication services) on all stages of the delivery of the electricity to a given taxpayer. As will be seen later, the ICMS institution was incautious with regard to electricity and this represented fictitious assets in public accounts and fictitious liabilities of taxpayers for over thirty years. For this reason, the incidence of ICMS on the TUST (Tariff for the Use of the Transmission System) and TUSD (Tariff for the Use of the Distribution System) are not consistent with the current tax system in Brazil, as discussed in the course of this work. In view of this, this work aims to present the relevant aspects about the non-incidence of ICMS on the TUST and TUSD of electricity. Through a bibliographic, descriptive and explanatory research.

Key words: ICMS. TUST and TUSD. Electricity.

1. INTRODUÇÃO

O estado brasileiro durante sua evolução amparou-se de diversas fontes para criar seus sistemas de administração da república. Para cada grande ramo da administração pública as constituições criaram capítulos para destacar os principais pontos mínimos necessários a consagração do seu objetivo.

Ocorre, que ao se estabelecer o sistema tributário brasileiro na constituição de 1988, por causa das forças políticas estabelecidas naquele ambiente histórico, ao tentar implementar o Imposto sobre Valor Agregado (ou adicionado) (IVA), esse foi completamente desnaturado para que o produto de sua arrecadação fosse repartido entre os entes políticos buscando um possível equilíbrio no pacto federativo fiscal.

O IVA teve origem na França, na década de 1950, como embrião da harmonização tributária. Seu sucesso o espalhou pela Europa e rapidamente o IVA se espalhou pelo mundo, inclusive na América.

No Brasil quando da confecção do novo sistema tributário a ser instituído pela constituição de 1988 o IVA foi fracionado para se adequar melhor ao pacto federativo e os anseios sociais do momento, criando os seguintes impostos: IPI que é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros e é da competência da União;

o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), que é de competência dos Estados e do Distrito Federal e o ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) que é de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Após o fracionamento acima elencado, a energia elétrica foi alçada a categoria de mercadoria conforme se depreende do art. 2º, §1º, III da lei complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Nesse diapasão, o normativo legal mencionado acima estabelece, de maneira cristalina que a entrada no estabelecimento, ou seja, o uso da energia é que a transforma em mercadoria passível de incidência tributária através de seu uso pelo consumidor.

No entanto, para que a energia seja efetivamente entregue ao consumidor se faz necessário o uso de infraestrutura de postes e cabeamento para a transmissão e distribuição da mesma, e, para remunerar o uso do mencionado sistema, as empresas responsáveis pela entrega da mercadoria (energia) ao consumidor se valem de taxas para remuneração dos referidos serviços de transmissão e distribuição de Energia.

Recentemente as tarifas geradas nos serviços de transmissão e distribuição de energia são denominadas de TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e TUSD (Tarifa do Uso do Sistema de Distribuição), entretanto os serviços de transmissão e distribuição não estão na regra matriz de incidência tributária do ICMS não podendo haver incidência desse quando da prestação dos aludidos serviços.

Por esse motivo, diversos são os estudiosos que se debruçam sobre o tema em comento para estabelecer se de fato há um liame entre as tarifas de TUST e TUSD e a possível incidência tributária do ICMS.

Nesse contexto, o presente trabalho teve o intuito de se colocar como mais uma luz sobre o assunto tratado acima para contribuir com a interpretação dos institutos em apreço para o fortalecimento da segurança jurídica e fiscal do país. Dado isto o presente trabalho tem como objetivo de apresentar os aspectos relevantes acerca da não incidência do ICMS na TUST e TUSD da energia elétrica.

2 – DA METODOLOGIA

Quanto aos aspectos metodológicos, o trabalho é de caráter descritivo, por descrever uma problemática e tentar minimizá-la através de reunião e análise de doutrina e esforços exegéticos sendo assim também explicativa. Para construção do arcabouço teórico valeu-se de fontes primárias (documentos governamentais) e secundárias (trabalhos acadêmicos de diversos autores para lastrear o conhecimento), tem o escopo qualitativo para as conclusões, posto que os dados governamentais foram adequadamente tratados para que o diagnóstico proposto fosse alcançado.

Foram usadas leis governamentais oficiais (CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA FEDERATIVA DO BRASIL), e leis extravagantes, além de fazer uso da doutrina contábil e jurídica para, se apropriando adequadamente do conteúdo, extrair a realidade explorada acerca das taxas TUST e TUSD e acerca da incidência do ICMS sobre essas taxas incidentes sobre a distribuição e transmissão da energia elétrica.

Também foram usados livros de autores consagrados para a conceituação adequada do objeto de estudo, além de ser possível realizar o contraponto com os pensamentos antagônicos que refutam a tese da não incidência do ICMS na TUST e TUSD.

Nesse contexto, se valendo dos conceitos hodiernos de tributação, justiça fiscal, fato gerador, base de cálculo, regra matriz de incidência tributária foi manifestada uma opinião acerca da incidência ou não do ICMS na TUST e TUSD.

De posse dos materiais elencados acima será possível estabelecer uma conclusão lógica lastreada na lógica para que seja utilizado como meio exegético para interpretações acerca da incidência tributária ou não sobre a TUST e TUSD.

3 - DO TRIBUTO OBJETO DE ESTUDO – ICMS, DA TUST E DA TUSD

Segundo Silva (2019), o ICMS representa a principal fonte de recursos financeiros dos estados e do Distrito Federal e, segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da

Associação Comercial de São Paulo (ACSP), o tributo é responsável por 18,3% da arrecadação nacional, sendo o tributo relevante, um pouco mais de 1% do resultado da arrecadação com tributos federais com a Constituição de 1967, surgiu o ICM (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias), o qual, devido às influências do sistema tributário francês “la taxe sur le valeur ajoutée” ou o IVA (Imposto sobre Valor Agregado), passou-se a aplicar o princípio da não cumulatividade, ou seja, embora o imposto incidisse sobre toda a cadeia, havia um sistema de dedução do valor pago em cada operação anterior do imposto devido.

O ICMS, foi introduzido no ordenamento jurídico e sistema tributário brasileiro através da Constituição de 1988 que trouxe em seu capítulo do sistema tributário o art. 155, II e em diversos parágrafos do mesmo artigo.

Nessa linha de inteligência, a Constituição de 1988 tratou especialmente desse imposto, trazendo doze incisos que o regulamentam em seu Art. 155, § 2º. O motivo de tão amplo tratamento no texto constitucional se deu em razão da complexidade oriunda da fusão de seis impostos com fatos geradores distintos no ICMS. Dessa forma, o ICMS foi alicerçado como o tributo que recebeu maior regramento constitucional.

Abaixo traz-se à baila os dispositivos em comento.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

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

Assim, resta claro que o ICMS é um imposto com diversas hipóteses de incidência (fatos geradores) e não incidindo apenas quando da circulação de mercadorias.

De mais a mais, deve-se estabelecer que a CF/88 cria o ICMS, entretanto a competência para a instituição e cobrança desse, ficou a cargo dos Estados, além do mais, aquela definiu também que lei complementar definiria diversos aspectos essenciais e relevantes do tributo.

Nesse sentido, depreende-se do art. 155 da CF/88, já citado acima, que a competência para instituição do ICMS, pertence aos estados da federação e o Distrito Federal, esses entes também são responsáveis por sua arrecadação, detendo, portanto, também sua capacidade tributária ativa para cobrança deste.

De outro canto, a lei que trouxe a regulamentação do ICMS, foi a lei complementar Nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir que revelou diversos aspectos da matriz de incidência tributária do ICMS.

No contexto de tal lei, um aspecto se afigura como importantíssimo para a discussão em tablado, ou seja, o conceito de mercadoria. Essa definição é importantíssima para explorar acerca da legalidade da inclusão na base de cálculo do ICMS o valor das tarifas TUST e TUSD.

Para Silva (2019), para se ter uma melhor compreensão dos argumentos favoráveis e contra a inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS

sobre energia elétrica, se deve compreender de forma sucinta como que ocorre o processo de transmissão/distribuição de energia elétrica que sofrem a incidência das tarifas. É importante destacar que as três atividades principais da indústria de energia elétrica são: geração, transmissão e distribuição de eletricidade.

Nesse ponto, deve-se, de forma breve enumerar os passos para que a energia seja entregue ao consumidor final. A geração é o momento em que ocorre a conversão da energia em suas diversas formas em energia elétrica a saber, se pode conseguir energia através de calor, movimento de ondas, fotovoltaicas, deslocamento de pás mecânicas etc. Em seguida, ocorre a transmissão, onde a energia segue do centro de geração para os elementos de transmissão das redes, geralmente, em altas tensões, e por distâncias longas. Nesse passo, os consumidores que se valem dos sistemas de transmissão terão que: a) Contratar Uso do Sistema de Transmissão – CUST; b) quantificar a energia a ser consumida e; c) pagar periodicamente o montante contratado/consumido, mediante a aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST.

Na mesma esteira, deve ser mencionado que a distribuição da energia elétrica é formada por duas atividades: (i) a preparação de instalações para entrega de energia elétrica, em baixa tensão, geralmente realizado em curtas distâncias, aos consumidores conectados nessa rede; e (ii) a mercantilização de energia elétrica para usuários conectados na rede.

Vale salientar que existe duas formas em que pode acontecer a venda de energia elétrica. Em um, que é o Ambiente de Contratação Livre – ACL, onde se tem a livre negociação das partes (agentes vendedores e os agentes compradores), nos termos do art. 1º, § 3º, da Lei n. 10.848/2004:

“Art. 1º A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional – SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, deverá dispor sobre:

[...]

§ 3º A contratação livre dar-se-á nos termos do art. 10 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, mediante operações de compra e venda de energia elétrica envolvendo os agentes concessionários e autorizados de geração, comercializadores e importadores de energia elétrica e os

consumidores que atendam às condições previstas nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, com a redação dada por esta Lei.”

Frise-se que em sede de Ambiente de Contratação Livre, a distribuição se restringe à disponibilização da rede, através de Contratos de Uso do Sistema de Distribuição – CUSD firmados os usuários, permeado pela aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD (SILVA, 2019). De outra feita, no sistema de Contratação Regulada – ACR, a empresa distribuidora entrega a sua rede compradores, com pagamento de tarifa, estando na posição de vendedora energia elétrica. O art. 2º, XXXVII e XXXVIII, da Resolução Normativa ANEEL n. 414/2010, dividiu os consumidores em duas espécies:

“XXII – Grupo ‘A’: grupamento composto 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 binômia 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 69 kV;
- 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.

XXIII – Grupo ‘B’: grupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão inferior a 2,3 kV, ou, ainda, atendidas em tensão superior a 2,3 kV e faturadas neste Grupo nos termos definidos nos arts. 79 a 81, caracterizado pela estruturação tarifária monômia e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) Subgrupo B1 – residencial;
- b) Subgrupo B1 – residencial baixa renda;
- c) Subgrupo B2 – rural;
- d) Subgrupo B2 – cooperativa de eletrificação rural;
- e) Subgrupo B2 – serviço público de irrigação;
- f) Subgrupo B3 – demais classes;
- g) Subgrupo B4 – iluminação pública.

Cavalcanti (2012, págs. 76/77) traz uma explanação acerca do Ambiente de Contratação Regulada – ACR e o Ambiente de Contratação Livre – ACL:

O ambiente de contratação regulada (ACR) atende os consumidores chamados cativos, como, por exemplo, as residências, que necessariamente adquirem energia elétrica de distribuidoras locais. Estes consumidores estão vinculados à concessionária de energia elétrica que atende em seu endereço.

Neste ambiente de mercado não há competição, já que toda a energia é fornecida pelo distribuidor concessionário, o qual é remunerado por tarifa previamente estabelecida pelo ente regulador – Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada aos consumidores livres, geralmente industriais que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais automobilística, alimentícia, siderúrgica, química. Estes consumidores podem celebrar contratos diretamente com a concessionária de sua livre escolha, que será remunerada por preço fixado no contrato e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora.

Nesse ponto, galgado nas enumerações expostas acima, se pode depreender resumidamente que a TUST e a TUSD remuneram a contratação do acesso à Rede Básica de energia elétrica.

Não obstante, analisando o movimento contraprestacional existente na TUST e TUSD, se pode elencar as tarifas de transmissão e distribuição como taxa, nos termos do art. 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Com relação a base de cálculo, pode-se dizer que este é elemento essencial de um tributo, coaduna-se a sua expressão econômica, é “elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente” (MACHADO, 2014).

Já para o insigne mestre Paulo Barros de Carvalho, a base de cálculo é uma grandeza econômica que é obrigatória na regra-matriz do tributo, com a finalidade de quantificar um determinado fato jurídico, que aliado à alíquota, tem a função de estabelecer o volume monetário da obrigação pecuniária a ser carregada aos cofres estatais.

Dos ensinamentos acima conclui-se que a base de cálculo é destinada a estabelecer o valor monetário ao qual será multiplicada pela alíquota e conseqüentemente chegando-se ao valor da obrigação tributária a ser paga pelo

contribuinte. Logo, pode-se inferir que a definição da base de cálculo é, após a constatação da ocorrência do fato gerador, o primeiro passo a ser estabelecido para a quantificação do tributo devido pelo contribuinte.

A controvérsia do presente trabalho então, gira entorno da definição da base de cálculo do ICMS nas operações de venda de energia elétrica, tentando verificar se existe legalidade na inclusão das tarifas TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS energia elétrica.

Como já afirmado preteritamente, o tratamento do tributo no qual se analisa no atual trabalho, é deveras complexo já que o tratamento legal e suas hipóteses de incidência se afiguram como o tributo mais complexo da legislação brasileira.

Deve ser estabelecido ainda que a dúvida que tenta ser aqui solucionada não se insere na hipótese de incidência quando a base de cálculo do ICMS possui mercadorias e serviços que não estejam compreendidos na lei complementar 116/2003 que regula o ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza). Nessa espécie de incidência a legislação não deixou dúvidas que a base de cálculo do ICMS da operação é o preço do serviço e das mercadorias que foram empregados no mesmo.

Ocorre que nas operações puras de circulação de mercadorias, como é o caso da venda de energia elétrica, existe multiplicidade de métodos e determinações para se chegar corretamente ao valor da base de cálculo. É necessário esclarecer ainda que, uma base de cálculo maior ou menor, mantendo a alíquota constante, vai impactar diretamente no montante do tributo que o contribuinte deverá carrear aos cofres públicos.

Nessa esteira, não é possível se concluir sobre a base de cálculo do ICMS na venda de energia elétrica sem antes, verificar e compreender aspectos essenciais acerca da energia elétrica enquanto ao seu enquadramento ao conceito de mercadoria e as atividades meio que estão relacionadas para que a energia esteja apta à venda ao consumidor.

3.1 ENQUADRAMENTO DA ENERGIA ELÉTRICA COMO MERCADORIA: CONCEITOS E DEFINIÇÕES.

Prefacialmente deve se estabelecer que a energia elétrica é o deslocamento ordenado dos elétrons através de um determinado material capaz de gerar uma diferença de potencial entre os seus terminais que é capaz de realizar um trabalho.

Energia é a característica de uma estrutura que lhe permite realizar trabalho. Existem várias formas de energia, inclusive, através de arranjos físico-químicos um tipo de energia pode se converter em outro, quais sejam: potencial, mecânica, química, eletromagnética, elétrica, calorífica, etc. Nesse contexto, a energia elétrica – ou eletricidade - é como se designam os fenômenos em que estão envolvidas majoritariamente cargas elétricas.

É pacífico no ordenamento pátrio que a Energia Elétrica é equiparada à mercadoria para efeito de incidência do ICMS. Isto porque a mercadoria é bem ou coisa móvel sujeito a mercancia. A energia elétrica, dessa forma, por ser um bem móvel, incorpóreo capaz de ser apropriado, medido e com aptidão ao comércio demonstra aptidão para ser mercadoria.

Assim, levando-se em consideração sua natureza jurídica de mercadoria e os comandos delineados no Art. 155, § 3º, da CF/1988, o qual explicitamente determina a incidência exclusiva do ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica, com exceção àqueles previstos no art. 153, I e II da Constituição que tratam do imposto incidente sobre a importação e exportação de bens e serviços, pode-se inferir que a energia elétrica é mercadoria e avoca a regra matriz de incidência tributária do ICMS para si.

3.2– ESPÉCIE REMUNERATÓRIA DA ENERGIA ELÉTRICA – TARIFA.

Quando o serviço estatal é prestado por particular a remuneração do serviço é feito através do gênero tarifa. Segundo Filho (2015), considera-se que nessa hipótese o Estado, ou seus delegados, executem serviços econômicos (industriais ou comerciais), o que dá lugar à contraprestação.

A essa contraprestação, dá-se o nome de tarifa. Nesse condão, verifica-se que se o serviço tiver que ser efetivamente consumido/utilizado pelo contribuinte, então, estar-se diante de uma tarifa facultando-se, ao usuário, a utilização ou não do serviço oferecido.

Sendo certo que o privado é um agente com objetivos econômicos, a exploração dos recursos, naturais ou não, para a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica precisa ser remunerada. E, na qualidade de serviço público essencial e divisível, a remuneração dar-se-á por meio de tarifa, pagamento que tem natureza de preço público, tipicamente negocial (FILHO, 2015).

Contrario sensu, não havendo utilização do serviço ou o consumo da mercadoria (nesse caso energia elétrica), não há falar em pagamento da tarifa, já que o tratamento da nesse caso avoca a teoria dos contratos. Nesse passo, admitindo que estejamos diante de um contrato, as obrigações devem ser mútuas e sinalagmáticas.

É importante destacar que para cumprir o compromisso de fornecer energia elétrica com qualidade, toda e qualquer distribuidora tem custos, e estes devem ser avaliados na definição das tarifas. A tarifa considera três custos distintos: energia gerada, transmissão e distribuição, encargos setoriais. Cabe aqui ressaltar que além da tarifa, os Governos Federal, Estadual e Municipal cobram na conta de luz o PIS/COFINS, o ICMS e a Contribuição para Iluminação Pública, respectivamente.

Quando se fala no transporte de energia (da geradora à unidade consumidora), tem-se que este é um monopólio natural, pois a competição nesse segmento não geraria ganhos econômicos. Por essa razão, a ANEEL atua para que as tarifas sejam compostas por custos eficientes, que efetivamente se relacionem com os serviços prestados. Este setor é dividido em dois segmentos, transmissão e distribuição. A transmissão entrega a energia a distribuidora, a distribuidora por sua vez leva a energia ao usuário final.

Com relação aos encargos setoriais e os tributos estes não são criados pela ANEEL e, sim, instituídos por leis. Alguns incidem somente sobre o custo da distribuição, enquanto outros estão embutidos nos custos de geração e de transmissão. Quando a conta chega ao consumidor, ele paga pela compra de energia (custos do gerador), pela transmissão (custos da transmissão) e pela distribuição (serviços prestados pela distribuidora), além de encargos setoriais e tributos (ANEEL, 2017).

Para fins de cálculo tarifário, os custos da distribuidora são classificados em dois tipos:

- Parcela A: Compra de Energia, transmissão e Encargos Setoriais; e
- Parcela B: Distribuição de Energia.

De acordo com o que se observa no gráfico 1 a seguir, os custos de energia representam atualmente a maior parcela de custos (53,5%), seguido dos custos com Tributos (29,5%). A parcela referente aos custos com distribuição, ou seja, o custo para manter os ativos e operar todo o sistema de distribuição representa apenas 17% dos custos das tarifas.

Gráfico 1: Valor Final da Energia Elétrica



Fonte: ANEEL, (2017)

Essa distribuição dos custos com a geração, distribuição e transmissão da energia elétrica, auxilia no entendimento da composição do valor final, que é destinado ao consumidos final.

3.3– COMPOSIÇÃO DOS VALORES ENVOLVIDOS NA GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA.

A República Federativa do Brasil cometeu a ANEEL– Agência Nacional de Energia Elétrica – uma autarquia em regime especial (agência reguladora), tem o poder de Regulamentação e de Fiscalização das concessões Públicas do setor de energia elétrica. Está vinculada ao Ministério de Minas e Energia, e foi

criada por meio da Lei nº 9.427/1996 e regulamentada pelo Decreto nº 2.335/1997, para regular o setor elétrico brasileiro.

Após a implementação legislativa supracitada, a ANEEL iniciou suas atividades em dezembro de 1997. Dentre as principais competências, além de regular a geração (produção), transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, foi atribuído o dever de estabelecer as tarifas devidas pelos usuários em contraprestação à energia utilizada.

A Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição de Energia Elétrica (TUST) foi definida no ordenamento pátrio através da Resolução nº 205/2005 da ANEEL, entretanto foi por meio da Resolução nº 559/2013, que ficou definido a formatação para o cálculo de forma padronizada da tarifa em comento.

O conceito de TUST é encontrado no Art. 2º, XVII, da Res ANEEL nº205/2005, onde é extraído que a tarifa foi criada com a finalidade de remunerar o uso de instalações da rede básica e as de fronteira com a rede básica de energia.

XVII - Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST): tarifa estabelecida pela ANEEL, na forma TUST RB, relativa ao uso de instalações da Rede Básica, e TUST FR, referente ao uso de instalações de fronteira com a Rede Básica.

Nesse passo, pode ser depreendido que esta tarifa visa remunerar o uso das instalações da rede básica de transmissão de energia elétrica. É imprescindível esclarecer ainda, que para a ANEEL rede básica é o conjunto das instalações de transmissão do Sistema Interligado Nacional – SIN, de propriedade de concessionárias de serviço público de transmissão, definida segundo critérios estabelecidos na regulamentação da Agência Reguladora.

De mais a mais, é notório que as estruturas de rede básica de transmissão de energia são de propriedade das concessionárias que prestam os serviços públicos de transmissão, serviço que é indispensável para a concretude da chegada da energia elétrica até o consumidor final.

Por outro lado, a tarifa de uso do sistema de distribuição TUSD, também foi definida pela Resolução nº 205/2005, com as alterações trazidas pela

Resolução nº 479/2012, ambas da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, e detêm alguma coincidência com a TUST.

XVI - Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD): tarifa estabelecida pela ANEEL, destinada ao pagamento pelo uso do sistema de distribuição em determinado ponto de conexão ao sistema, formada por componentes específicos, cuja conceituação e respectivos critérios de reajuste e revisão estão definidos na Resolução Normativa nº 166, de 1º de outubro de 2005.

Nesse contexto, observa-se que a TUSD se destina a remuneração das estruturas de distribuição de energia, não se confundindo com o sistema de transmissão. Nessa linha de inteligência, enquanto uma das tarifas visa ao pagamento da transmissão aos sistemas distribuidores – mesmo que de propriedade das concessionárias - (TUST), a outra tarifa a TUSD visa a remunerar o serviço de distribuição de energia elétrica aos consumidores finais de todas as naturezas, residenciais, comerciais, industriais, dentre outros.

Via de regra o sistema de distribuição de energia é proprietário da concessionária do serviço de distribuição, da mesma forma como é a TUST para a empresa concessionária que presta o serviço de transmissão.

Do exposto, fica claro que há três fases para entrega da energia ao consumidor, a geração, a transmissão e a distribuição e que essas são indissociáveis para a consecução do objetivo de transferência da energia ao comprador.

Ambas as tarifas (a TUST e a TUSD) são cobradas de forma indireta na conta de energia elétrica, fazendo parte da composição dos custos para a formação da Tarifa de Energia (TE) paga diretamente pelo consumidor, nessa composição devem ser adicionados os demais custos da cadeia produtiva, sem os quais seria impossível a entrega da mercadoria (energia elétrica) ao usuário.

Segundo Souza (2017), de mais a mais, a TUST e a TUSD, mesmo carregando em seu nome a expressão “tarifa”, somente entram na composição da tarifa global de energia elétrica paga pelo consumidor final. No caso, o consumidor paga as concessionárias efetivamente por meio da tarifa de energia elétrica (TE).

Dessa formam, as tarifas tratadas aqui detêm natureza de remuneração de serviços meio, que são direcionadas às atividades de transmissão e de

distribuição da energia elétrica, que deve ingressar na composição do real custo para a formação da tarifa paga pelo consumidor.

Nessa senda, partindo das premissas acima estabelecidas, deve ser mencionado que em relação base de cálculo do ICMS, acerca das tarifas tratadas, é fundamental destacar que o fornecimento de energia elétrica envolve, de forma indissociável, a prestação de serviços (geração, transmissão e distribuição da energia).

Com isso, quer se mencionar que se a entrega da energia elétrica pudesse ser descolada das atividades antecedentes de geração, transmissão e distribuição que antecedem sua entrega efetiva, a energia deveria ser entendida como simples mercadoria com capacidade para o comércio, cujo fato gerador é a circulação, e somente sobre o valor da mercadoria (energia elétrica) efetivamente consumida pelo usuário final poderia incidir o ICMS.

No entanto não é possível, na grande maioria dos sistemas elétricos, dissociar as atividades que antecedem a entrega da energia ao consumidor (geração, transmissão e distribuição de energia).

Para a remuneração dos serviços de TUST e TUSD serem computados na conta, a ANEEL determina em seu site eletrônico, a partir da Lei 10.848/2004:

O valor da geração da energia comprada pelas distribuidoras para revender aos seus consumidores passou a ser determinado em leilões públicos. Antes dessa lei, as distribuidoras podiam comprar livremente a energia a ser revendida, com limite de preço fixado pela ANEEL. O objetivo dos leilões é garantir além da transparência no custo da compra de energia, a competição e melhores preços.

O transporte de energia, do ponto de geração até o consumidor final, é um monopólio natural, pois a competição nesse segmento não traz benefícios econômicos. Por essa razão, a ANEEL atua para que as tarifas desse segmento sejam compostas apenas pelos custos que efetivamente se relacionam com os serviços prestados, de formas a torna-las justas.

Adicionalmente a esses custos, existem os encargos e os tributos (relacionados nos próximos itens), que não são criados pela ANEEL, mas por leis. Alguns deles incidem somente sobre o custo de distribuição, enquanto outros estão embutidos nos custos de geração e transmissão.

Quando a conta de luz chega ao consumidor, ele paga a compra de energia (remuneração do gerador), a transmissão (os custos da empresa transmissora) e a distribuição (serviço prestado pela distribuidora), mais os encargos e tributos determinados por lei, destinados ao poder público. Se considerarmos separadamente o componente “encargos e tributos”, em 2006, os custos foram R\$ 8,54

e de R\$ 24,73, respectivamente, totalizando R\$ 33,27 para esse componente.

Isto ocorre porque, diferentemente da água e do gás, a energia elétrica não pode ser armazenada, ocorrendo ao mesmo tempo a produção e o consumo. Se houvesse a possibilidade de armazenar a energia produzida ela seria entregue através de pilhas, baterias, células a combustível ou qualquer outro modo de armazenamento de energia, que, esse sim não teria discussão sobre transmissão distribuição e geração.

No contexto da entrega da energia elétrica a um consumidor final, a prestação daqueles serviços é concomitantemente entregue com o seu consumo. Da mesma forma, os sistemas de transmissão e de distribuição recebem energia elétrica dos geradores/produtores, e alimentam os consumidores em tempo real, não podendo se aferir se a energia que o consumidor está recebendo veio de qual produtor.

Acerca do tema, segundo Souza (2017), o ilustre doutrinador Clever M. Campos, faz uma comparação do sistema elétrico com uma conta corrente, onde, apesar da movimentação ininterrupta, o saldo sempre é igual a zero, eis que ao mesmo tempo que a energia é gerada (crédito), ela também é consumida na mesma proporção (débito).

Nesse sentido, deve ser mencionado que o uso dos sistemas de transmissão e distribuição são necessários para a entrega do bem, ou seja, são necessários para que a circulação da mercadoria se estabeleça.

Logo, como ficou assentado, as tarifas da TUST e TUSD devem compor o custo global da entrega da energia elétrica ao consumidor final, fazendo parte do custo da mercadoria entregue.

Trata-se, na verdade, de tarifas de meio, que são direcionadas às atividades de transmissão e de distribuição da energia elétrica. Além do mais, as atividades desenvolvidas pelas concessionárias que exploram o serviço público de geração transmissão e distribuição de energia que, destaque-se, sem os quais não existiria a mercadoria energia elétrica. Quer dizer, os setores de geração, transmissão e distribuição são aqueles sem os quais não haveria a disponibilidade da energia elétrica consumível.

Nessa toada, em relação à incidência do ICMS, é necessário para sua incidência que se aperfeiçoe a entrega da energia ao consumidor final e, para que haja a referida entrega, ou seja a transferência a energia não está dissociada, a prestação de serviços (geração, transmissão e distribuição da energia).

Logo, fica evidente que, se a energia elétrica pudesse ser dissociada das atividades que antecedem sua própria existência, ela poderia ser considerada simples mercadoria com aptidão para o comércio, cujo fato gerador é a circulação, e somente sobre o valor da mercadoria (energia elétrica) efetivamente consumida pelo usuário final poderia incidir o ICMS.

4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

5

Ao longo da evolução da história do Estado Brasileiro, foi se percebendo a criação e fortalecimento de um sistema tributário para aprimorar e/ou melhorar a arrecadação do país, o ICMS que é de competência dos Estados e do Distrito Federal foi incorporado ao cálculo do valor da conta de luz, uma vez que a Energia elétrica passou a ser comercializada como mercadoria. As tarifas geradas os serviços de transmissão e distribuição são denominados Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, e passaram a compor o valor final cobrado pelo consumo mensal de energia.

Este trabalho se propôs a apresentar os aspectos relevantes acerca da não incidência do ICMS na TUST e TUSD da energia elétrica. E com base nos resultados pode-se afirmar que o ICMS representa a principal fonte de recursos financeiros não só dos Estados mais também do Distrito Federal.

A lei Kandir apresenta diversos aspectos da matriz de incidência tributária do ICMS, isso faz com que este possa ser incorporado no cálculo da conta de luz uma vez que a energia elétrica passa a ser considerada mercadoria, esse conceito legaliza a inclusão não só o ICMS mais também das tarifas TUST e TUSD.

Pode-se concluir que quando, se leva em consideração as três atividades da indústria de energia elétrica; geração, transmissão e distribuição, é possível observar que a TUST e a TUSD servem de remuneração da

contratação de acesso à Rede Básica de Energia Elétrica, e que quando analisada pela natureza contraprestacional essas tarifas podem ser classificadas como taxa, tomando como base os termos do art. 77 do CTN.

Percebe-se também que a TUST e a TUSD não compõem diretamente a base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica, mas são custos efetivamente considerados para a formação da Tarifa de Energia (TE), que é o preço público final pago pelo usuário.

Essas tarifas são, em verdade, as parcelas remuneradoras do setor de transmissão e de distribuição de energia elétrica, que compõe o custo para a formação da tarifa principal (TE - Tarifa de Energia), proporcionalmente organizadas, cuja destinação é custear o investimento e a manutenção dos serviços que efetivamente é prestado pelas concessionárias atuantes nas fases transmissão e de distribuição da energia elétrica.

Por fim, levando em consideração outro aspecto de natureza jurídica de mercadoria, o Art. 155, § 3º, da CF/1988, explicitamente determina a incidência exclusiva do ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica, e as tarifas da TUST e TUSD devem compor o custo global da entrega da energia elétrica ao consumidor final, fazendo parte do custo da mercadoria entregue.

7- REFERÊNCIAS

ANEEL – Resolução nº 205/2005 - Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são adotadas as seguintes definições: XVII - Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST): tarifa estabelecida pela ANEEL, na forma TUST RB, relativa ao uso de instalações da Rede Básica, e TUST FR, referente ao uso de instalações de fronteira com a Rede Básica.

_____ – Resolução nº 414/2010 - Art. 14, LXIV – rede básica: instalações de transmissão do Sistema Interligado Nacional – SIN, de propriedade de concessionárias de serviço público de transmissão, definida segundo critérios estabelecidos na regulamentação da ANEEL.

_____ – Resolução nº 414/2010 - Art. 2º, LXXV, b) tarifa de uso do sistema de distribuição – TUSD: valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em R\$/MWh ou em R\$/kW, utilizado para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica pelo uso do sistema. (Redação dada pela RES ANEEL 479, de 03.04.2012)

CAMPOS, Clever M., Introdução ao Direito de Energia Elétrica, São Paulo, Ícone, 2001, p. 68.

_____CAMPOS, Clever M., Curso Básico de Direito de Energia Elétrica. Rio de Janeiro, Synergia, 2010, p. 12.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 25 ed. São Paulo, Saraiva, 2013.

FILHO, José dos Santos Carvalho, in Manual de Direito Administrativo, 28ª Ed – São Paulo, Editora Atlas, 2015.

MADEIRA, Anderson Soares, Manual de Direito Tributário, 9ª Ed. rev. e ampliada – Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editora, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 35ª Ed, p. 139. Rio de Janeiro, PC Malheiros Editores, 2014.

SOUZA, Marcelo de: ICMS incidente sobre a energia elétrica: Análise da inclusão das tarifas de uso do sistema de distribuição e de transmissão na base de cálculo - TUST e TUSD. 2017 pela Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro – RJ, 2017.

SILVA, José do Carmo Carneiro da Cunha e: A Inclusão da TUST e da TUSD na Base de Cálculo do ICMS e a Jurisprudência do STJ Revista Direito Tributário Atual, n.41. Ano 37. p. 226-251. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.