



Opinião: Incidência de Tust/Tusd no cálculo do ICMS é impossível

Primeiramente, cumpre salientar que o fornecimento de energia elétrica se sujeita à incidência de um imposto estadual, denominado imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Porém, o que os entes estatais têm feito é uma cobrança de ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa do Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), que se referem ao uso da rede básica de energia elétrica. O presente trabalho pretende analisar a possibilidade ou não da incidência TUST e TUSD sobre a base de cálculo do ICMS, através de um estudo técnico e jurídico.

Do ICMS

Conforme preleciona o artigo 155 da Constituição da República, a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal. A base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação. O conceito de circulação é entendido como uma alteração da titularidade jurídica do bem. Conforme define (Minardi, 2015, p.770):

... o STJ sedimentou seu entendimento de modo que a circulação de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular não se sujeita à incidência do ICMS.

Ainda sobre o ICMS, dispõe (Machado, 2015, p. 344), “é fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal”. Em estudo encomendado pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP) ao Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) no ano de 2016, constatou-se que ICMS é responsável por 18,3% do total de tributos pagos pelos brasileiros.

Desse modo, qualquer decisão que vise à redução no recolhimento do supracitado imposto afeta o ente estatal, que tende a demonstrar sua irresignação através de peças processuais cabíveis.

Definição jurídica de energia

Nota-se que, conforme a interpretação do texto constitucional e da LC 87/96 (Lei Kandir) refletida expressamente na legislação tributária do ICMS em cada Estado, a energia elétrica é considerada uma mercadoria. Nesse sentido, in verbis:

Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

(...)

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica (...)



Insta salientar que o direito considera a energia elétrica como bem móvel, conforme previsto no artigo 82, II, do Código Civil.

Desse modo, a partir da conclusão de que energia elétrica é considerada, para fins jurídicos uma mercadoria, passa-se a uma análise do procedimento realizado até que a mesma chegue à residência dos consumidores.

Entendendo um pouco mais sobre energia elétrica

Fulcrado no entendimento da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), a rede básica de energia elétrica, é constituída por subestações e linhas de transmissão, sendo o sistema integrado por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em tensões médias, altas e extra altas.

Após a produção de energia elétrica (maior parte têm procedência de usinas hidroelétricas, seguida pelas termoelétricas, e em menor quantidade por fontes renováveis de energia, por meio de parques eólicos e painéis fotovoltaicos), essa se direciona para os municípios por meio das linhas e torres de transmissão de alta tensão. Essas supracitadas linhas e torres são visíveis nas estradas, objetivando a condução de energia por longas distâncias.

No momento em que a energia elétrica chega às cidades, ocorre sua passagem por transformadores nas subestações, a fim de se reduzir a tensão, sendo este um procedimento técnico importante para sua posterior utilização pela rede de distribuição. Esta, por sua vez, por meio dos fios instalados nos postes, é responsável pelo transporte de energia até as ruas ou avenidas.

Previamente ao ingresso nas casas, a energia elétrica ainda se desloca pelos transformadores de distribuição (também instalados nos postes) que rebaixam a tensão para 127 ou 220 volts, adequando-a a sua utilização pelos consumidores.

Desse modo, inconteste a possibilidade e a efetiva separação entre as fases do procedimento de fornecimento de energia elétrica. É o que se verifica (Brasil.gov, 2014):

Antes da privatização do setor, no início dos anos 2000, as empresas eram verticalizadas e não havia separação dos negócios da cadeia produtiva (geração, transmissão e distribuição). Hoje independentes, as distribuidoras são o elo entre o setor elétrico e a sociedade: essas instalações recebem das companhias de transmissão a maior parte do suprimento de energia elétrica destinado ao abastecimento do País.

Da impossibilidade de tributação

Resta consolidado, então, o entendimento de que o fato gerador do ICMS só pode ocorrer pela efetiva entrega da energia ao consumidor, de modo que exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica, é fazer incidir o tributo sobre o fato gerador não previsto na legislação regente (notadamente Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/96), o que viola frontalmente o princípio constitucional da reserva legal prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. Acrescente-se que o ponto foi objeto, ainda, das Súmulas 391

e 166 do STJ, *in verbis*:

Súmula 391 – STJ: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

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

Conclui-se que a base de cálculo do ICMS deverá constar apenas o preço da operação final, excluído o custo de eventuais operações anteriores com a transmissão e distribuição da energia elétrica.

Por fim, torna-se indispensável salientar que há houve Proposta de Emenda à Constituição e Projeto de Lei Complementar, PEC 285/2004 e PLC 352/2002, com textos não aprovados — não instituindo, portanto, a incidência do ICMS nas etapas intermediárias do fornecimento de energia elétrica.

Portanto, não se desconhece que o custo da energia elétrica fornecida ao consumidor final aumenta em cada etapa, porém isso não deve ser repassado ao consumidor, quando não decorrente da operação final, sendo que a tributação só se torna juridicamente possível quando a energia elétrica, por força de relação contratual, saído estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida.

Similaridade à cobrança de ICMS sobre o provimento de acesso à internet

Em decisão acerca da possibilidade de incidência de ICMS sobre a atividade de provimento de acesso à Internet, entendeu-se o Superior Tribunal de Justiça pela negativa, na medida em que restou entendida a inexistência de comunicação, sendo uma infraestrutura fornecida pelas operadoras de telecomunicações, cujas operações eram devidamente tributadas. Ora, não havendo comunicação, não nascia o fato gerador e, portanto, não haveria incidência tributária.

A questão cerne do presente estudo apresenta respaldo similar, uma vez que não havendo operação de circulação jurídica de energia, a parcela que remunera o mero serviço de entrega física do bem não deveria sofrer tributação, conforme bem salientado pela Ilustre Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa. Nesse sentido, colaciono julgado em que prevê esse entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONVÊNIO 69/98. ASSINATURA MENSAL. ATIVIDADE-MEIO.SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONCEITO. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A ATIVIDADE-FIM. COMUNICAÇÃO EM SENTIDO ESTRITO. PRECEDENTES.

I – “Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços.



Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar." (REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 03/04/2006). No mesmo sentido: REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 21/03/2005 e REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 09/12/2003. (...) (Processo REsp 754393 / DF. RECURSO ESPECIAL 2005/0087855-1. Data do Julgamento 02/12/2008. Data da Publicação/Fonte DJe 16/02/2009).

Decisões dos tribunais

Apesar de uma decisão isolada, em que o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela legalidade da incidência do ICMS sobre TUST/TUSD, o supracitado Tribunal selecionou acórdãos sustentando a impossibilidade da incidência, tendo em vista que o fato gerador só se verifica quando a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida (precedentes), *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD. DESCABIMENTO.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica – TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica – TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS 3. Agravo Interno não provido. (AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2016/0157592-8. Data do Julgamento 10/11/2016. Data da Publicação/Fonte: DJe 30/11/2016).

Conclusão

Nota-se que é possível fazer a divisão de etapas do fornecimento de energia para fins de incidência do ICMS, uma vez que, conforme demonstrado cabalmente, as etapas são bem delineadas, de modo que cada uma possui uma atribuição diversa.

Não se nega, tecnicamente, que tais procedimentos se realizam com certa instantaneidade, entretanto, tal celeridade entre as fases não consolida o entendimento de impossibilidade de fracionamento.



Salienta-se, ainda, que o fornecimento de energia elétrica inclui os custos de geração, transmissão e distribuição, porém quando ocorrem as fases de transmissão e distribuição ainda não fora efetuada a transferência de titularidade, indispensável para a incidência do ICMS, constituindo-se como atividade meio, que não poderá ensejar que o ônus pelo pagamento recaia sobre o consumidor, em virtude de estar o mesmo adimplido além da energia efetivamente consumida, ensejando um pagamento em excesso.

Portanto, embora a transmissão e a distribuição formem o conjunto dos elementos essenciais, é possível o fracionamento das etapas que percorre a energia elétrica até chegar ao consumidor e, o fato gerador – a situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer na vida real, faz com que, pela materialização do direito ocorra o nascimento da obrigação tributária — do ICMS, apenas ocorre no momento da transmissão de propriedade de mercadoria, que não se verifica nas etapas de distribuição e transmissão, ratificando a ilegalidade da incidência TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS.

Bibliografia

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acesso em: www.stj.com.br. Acesso em 08.Jul.2017.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 9 ed. São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 285/2004. Proposta de Emenda à Constituição. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=256022>. Acesso em: 08.Jul.2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=101666>. Acesso em: 08.Jul.2017.

BRASIL. Código Civil, Processo Civil, Penal e Processo Penal. In VadeMecum compacto. 3. ed. atual. eampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. [Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966](#). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 08.Jul.2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Brasília, DF: Senado, 1988.

[Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996](#). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 08.Jul.2017.



BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 391: O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. In Súmulas. Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Jurisprud%C3%Aancia/S%C3%BAmulas. Acesso em 08.Jul.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166 – STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” In Súmulas. Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Jurisprud%C3%Aancia/S%C3%BAmulas. Acesso em 08.Jul.2017.

CPFL Energia. Como a energia elétrica chega até sua casa. Disponível em: <https://www.cpfl.com.br/energias-sustentaveis/eficiencia-energetica/uso-consciente/caminho-eletrico/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 08. Jul. 2017.

JOTA. A ilegal inclusão da TUST e TUSD na base do ICMS. Disponível em: <https://jota.info/artigos/a-ilegal-inclusao-da-tust-e-tusd-na-base-do-icms-30032017>. Acesso em 08.jul.2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

IMPOSTÔMETRO. ICMS é 18,3% do total dos impostos arrecadados. Disponível em: <https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=16>. Acesso em 07. Jul. 2017.

MINARDI, Josiane. Manual de Direito Tributário. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

PORTAL BRASIL. Entenda como a energia elétrica chega à sua casa. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/infraestrutura/2014/08/entenda-como-a-energia-eletrica-chega-a-sua-casa>. Acesso em 08.Jul.2017.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário Essencial. 3 ed. São Paulo: Método, 2015.

Date Created

21/07/2017