

POLÍTICA GERAÇÃO JUDICIÁRIO - 6 de dezembro de 2018

## A Cristalina Ilegalidade da Incidência do ICMS na TUSDg paga pelos Geradores

É difícil visualizar um setor maduro e desenvolvido com a presença de judicialização, instabilidade regulatória e medidas que ferem a segurança jurídica

Fato é que o setor elétrico brasileiro carece de diversos ajustes e reformas, porém esses aperfeiçoamentos serão insuficientes se não estiverem acompanhados de uma reforma tributária.



ARTIGO  
URIAS MARTINIANO G. NETO, ADVOGADO  
Sócio do Regulatório de Energia Elétrica do escritório Tomanik Martiniano Sociedade de Advogados

Nesse sentido, é difícil visualizar um setor maduro e desenvolvido com a presença de judicialização, instabilidade regulatória e medidas que ferem a segurança jurídica, dentre elas, destaca-se também as ilegalidades tributárias existentes no Mercado de Energia.

Ou seja, pode até parecer utópico, mas é essencial que o próximo governo atue buscando ajustar essas ilegalidades ainda que represente uma redução na arrecadação do Estado.

A identificação dessas ilegalidades apresenta uma grande complexidade, uma vez que o arcabouço regulatório setorial é extenso e ramificado, ou seja, demanda uma análise cuidadosa e sistemática.

Após a realização de diversos estudos, conforme será explorado a seguir, foi possível identificar a ilegalidade da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição para geradores – (TUSDg), porém, antes de adentrar no mérito do tema, é extremamente relevante realizar alguns esclarecimentos sobre conceitos regulatórios e tributários.

Registra-se, ainda, que, em que pese os argumentos da tão conhecida discussão da incidência do ICMS na Tarifa de Energia (alguns componentes da TE, TUSD ou TUST) possam ser utilizados na presente discussão, o principal argumento da ilegalidade da incidência do ICMS na TUSDg é o fato do gerador de energia elétrica não ser sujeito passivo do tributo. Vejamos:

### (a) Classificação do Gerador

De acordo com a Resolução Normativa ANEEL nº 109, de 2004, em seu art. 12, a categoria de geração está subdividida em:

- (a) Concessionários de Serviço Público;
- (b) Produtores Independentes; e
- (c) Autoprodutores.

Os Concessionários de Serviço Público são geradores de energia elétrica, cuja autorização para produzir e comercializar energia elétrica está amparada no Contrato de Concessão celebrado com o Poder Concedente.

Já as modalidades de Produtores Independentes e Autoprodutores são diferentes, pois, em regra, a referida autorização é concedida por meio de instrumento autorizativo ou portaria do Poder Concedente.

Segundo o Decreto nº 2.003, de 10 de setembro de 1996, os Produtores Independentes e Autoprodutores são classificados da seguinte forma:

*“I – Produtor Independente de Energia Elétrica, a pessoa jurídica ou empresas reunidas em consórcio que recebam concessão ou autorização para produzir energia elétrica destinada ao comércio de toda ou parte da energia produzida, por sua conta e risco”.*

*“II – Autoprodutor de Energia Elétrica, a pessoa física ou jurídica ou empresas reunidas em consórcio que recebam concessão ou autorização para produzir energia elétrica destinada ao seu uso exclusivo”.*

Deste modo, depreende-se dos conceitos acima que em hipótese alguma os geradores são equiparados com os consumidores, já que possuem regime jurídico distinto.

### **(b) Sujeito Passivo do ICMS**

Realizado os esclarecimentos acima, é necessário identificar o que é e quem é o Sujeito Passivo do ICMS.

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 121, conceitua o sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa (física ou jurídica) obrigada ao pagamento do tributo, ou seja, o contribuinte.

Portanto, o sujeito passivo do tributo é o contribuinte responsável pela obrigação tributária – aquele que realizou o fato jurídico.

Em consonância com o exposto, a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”) são taxativas ao determinar que o contribuinte/sujeito passivo do ICMS-Energia seja tão somente o Consumidor. Vejamos:

Segundo a Lei Kandir, em especial ao inciso IV, parágrafo único do art. 4º e inciso III, §1º do art. 2º, o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte que adquire energia elétrica, não destinada à comercialização, incidindo o imposto no Estado onde estiver localizado o adquirente, nos termos a seguir:

*“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, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.*

*“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

*[...]*

*IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização”.*

Deste modo, considerando que o Gerador não é sujeito passivo do ICMS-Energia, conclui-se pela ilegitimidade e ilegalidade da incidência do tributo na parcela relativa a TUSDg e demais componentes da Fatura da Concessionária de Distribuição.

### **(c) Da incidência do ICMS na TUSDg**

Não obstante a ilegitimidade do gerador para ser sujeito passivo do tributo, observa-se que, de acordo com o artigo 155, inciso II, § 3º, da Constituição Federal, a regra matriz da incidência do ICMS é taxativa quanto à tributação nas operações de energia elétrica, incidindo nestas apenas o próprio ICMS, além dos impostos de importação e exportação, quando ocorrido o fato gerador.

Isto posto, tem-se como aspecto material do ICMS-energia o ato de praticar operações relativas à circulação de energia elétrica, ao passo em que **o aspecto temporal é o momento em que se deve reputar consumada a operação de circulação.**

Ressalta-se que a acepção do termo “circulação” é jurídica, o que pressupõe transferência da propriedade da mercadoria, sem a qual não haveria incidência do ICMS. Portanto, o ato que gera a incidência do ICMS é realização da **circulação da “mercadoria” energia elétrica**, ocorrendo o fato gerador somente no momento da saída da energia contratada da distribuidora para o estabelecimento consumidor.

Com efeito, a mesma orientação encontra previsão expressa no art. 2º, § 1º, inciso III, e art. 12, incisos I e XII, todos da Lei Kandir.

Portanto, por essa peculiaridade, **a incidência do ICMS está diretamente condicionada ao consumo de energia elétrica, uma vez que, repita-se, é apenas neste momento em que se observa a ocorrência do aspecto material da regra matriz de incidência do tributo, sendo o Consumidor o único sujeito passivo do tributo.**

Deste modo, a conclusão inarredável disso é que a saída da energia, para fins de apuração do ICMS, **ocorre no momento em que há, efetivamente, o consumo pelo consumidor.**

Pois bem. O art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) determina que a base de cálculo do ICMS-Energia deverá ser fixada através do valor da operação da qual decorrer o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

Noutras palavras, a Constituição Federal determina que apenas o preço da operação de fornecimento de energia elétrica poderá integrar a base de cálculo do ICMS.

Por bem, a Lei Kandir aborda a base de cálculo do ICMS no mesmo sentido, conforme redação constante do art. 9º, § 1º, inciso II e art. 13, inciso I.

Com efeito, os ditames constitucionais e infraconstitucionais são taxativos: **somente a operação da qual decorrer a saída de energia elétrica poderá servir de base de cálculo do ICMS-energia, cujo contribuinte é exclusivamente o consumidor de energia.**

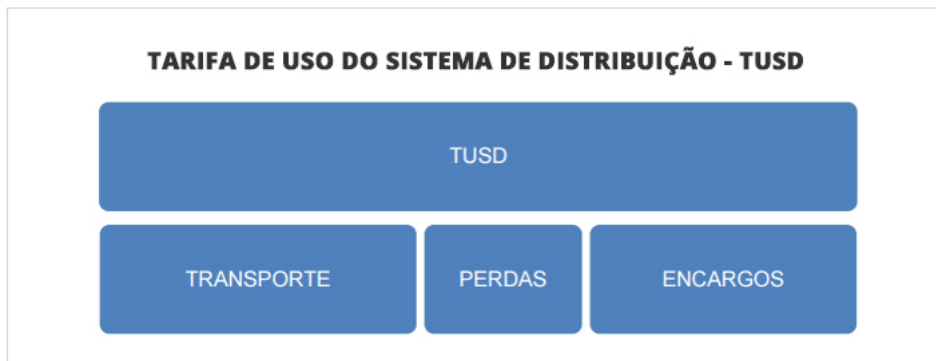
Destaca-se, ainda, que a inclusão de atividades autônomas à operação tributada na base de cálculo do ICMS, tal como a inclusão das parcelas estranhas à remuneração de energia elétrica ao “valor de fornecimento” de energia deverá ocorrer mediante expressa previsão legal.

É o caso, por exemplo, dos valores relativos aos seguros, juros e frete, parcelas estas autônomas, por excelência, da atividade principal, mas componentes da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei Kandir.

Portanto, somente a parcela energia elétrica deve compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que, conforme será abordado a seguir, a TUSDg não visa remunerar o custo energia elétrica e é paga pelo gerador (não é sujeito passivo do ICMS-Energia).

Nesse sentido, em que pese os argumentos tributários sejam suficientes para afastar a incidência do ICMS das parcelas estranhas à remuneração da energia elétrica, os aspectos regulatórios do setor de energia fortalecem o referido entendimento.

Conforme demonstrado na ilustração a seguir, extraída do Procedimento de Regulação Tarifária – Proret – Módulo 7 – Submódulo 7.1., a TUSDg não visa remunerar energia elétrica. Vejamos:



Deste modo, é inconcebível que o ICMS incida sobre a TUSDg, já que, além da ilegitimidade do gerador, a tarifa não representa nenhuma hipótese de incidência do tributo, não podendo, pois, o Estado cobrar o ICMS sobre tais parcelas.

Portanto, conclui-se também pela ilegalidade da incidência do ICMS sobre as parcelas estranhas à remuneração de energia elétrica.

Destaca-se, ainda, que, em que pese exista a pressão política dos Estados, o Superior Tribunal de Justiça – (STJ) pacificou o entendimento acerca da ilegalidade da incidência do ICMS em parcelas estranhas à remuneração de energia elétrica, incluindo, mas não se limitando à TUSDg. Vejamos:

**Súmula 166 – NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.**

**Súmula 391 – O ICMS INCIDE SOBRE O VALOR DA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA CORRESPONDENTE À DEMANDA DE POTÊNCIA EFETIVAMENTE UTILIZADA.**

#### **(d) Conclusão**

Diante do exposto, conclui-se que:

- (i) o Gerador de Energia Elétrica não é sujeito passivo do ICMS-Energia; e
- (ii) é ilegal a incidência do ICMS das parcelas estranhas à remuneração de energia elétrica (por ex. TUSDg).

Deste modo, para afastar a incidência do ICMS sobre a TUSDg, os geradores deverão pleitear judicialmente: (i) que seja afastada a incidência do ICMS da TUSDg; e (ii) a restituição dos valores cobrados indevidamente nos últimos 60 (sessenta) meses.

**Urias Martiniano G. Neto (urias@tomasa.adv.br) é sócio do Regulatório de Energia Elétrica do escritório Tomanik Martiniano Sociedade de Advogados.**