



**GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL**

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA 3ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DE SALVADOR

PROCESSO Nº 0521179-22.2017.8.05.0001

ESTADO DA BAHIA, pessoa jurídica de direito público interno, devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, movida por Nunes Fernandes & Advogados Associados, por sua Procuradora abaixo assinada, citado acerca da presente demanda, vem, tempestivamente, oferecer resposta sob a forma de **CONTESTAÇÃO**, expondo e requerendo o seguinte:

I. SÍNTESE DA PRETENSÃO.

Em 11 de abril do corrente ano, o Autor ajuizou ação ordinária, cumulada com pedido de repetição de indébito, em face do **ESTADO DA BAHIA** com o objetivo de obter provimento jurisdicional impondo ao ente federado a obrigatoriedade de excluir o montante correspondente ao valor das tarifas de uso do sistema de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD) e encargos setoriais, da base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

intermunicipal e de comunicação – ICMS, incidente sobre as operações relativas à energia elétrica, previsto no art. 155, II e §3º, da Constituição Federal.

Consoante sustenta na peça inaugural, o cerne da sua irresignação cinge-se ao fato de que, considerando que tais tarifas não compõem o valor da mercadoria (energia elétrica), não poderiam integrar a base de cálculo do imposto estadual.

Para sustentar sua pretensão, colaciona decisões judiciais sobre o assunto, as quais, por sua vez, ao entender que a geração, distribuição e transmissão de energia elétrica constituem fatos jurídicos separados e independentes, fundamentam o julgado na aplicação da Súmula 166 do STJ que estabelece que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Ocorre que tais assertivas não merecem prosperar, uma vez que:

- (i) o art. 155, §3º da Constituição Federal estabelece que apenas o ICMS e os impostos de importação e exportação poderão incidir sobre operações relativas a energia elétrica e o art. 34, §9º, do ADCT impôs às empresas distribuidoras de energia elétrica a responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS, além de expressamente fixar a incidência sobre o total da operação, desde a produção ou importação até a última operação (consumo), calculado a partir do preço praticado na operação final;
- (ii) o art. 9º, §1º, II, da LC 87/96, seguindo a mesma linha fixada pelo ADCT quanto à responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS incidente sobre operações de energia elétrica, igualmente estabelece que o valor do imposto é calculado sobre o preço praticado na operação final, desde a produção ou importação até a última operação;
- (iii) a concepção da natureza jurídica da energia elétrica como espécie de mercadoria, não afasta a necessária compreensão e exame das particularidades, fáticas e jurídicas, inerentes às operações que resultam no consumo de energia elétrica pelo consumidor final (hipótese de incidência tributária);



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

- (iv) a segmentação e terceirização de fases das operações que envolvem a comercialização e consumo da energia elétrica (geração, transmissão e distribuição) foi fruto de opção política do estado brasileiro voltada à concepção de livre acesso à conexão e uso da rede elétrica;
- (v) com a edição da Lei nº 9.074/95, foi implementada a chamada “desverticalização” do setor, instituindo as primeiras privatizações e, em seguida, com a Lei nº 9.648/98, estabeleceu-se que a compra e venda de energia elétrica seria objeto de contratação distinta do contrato de acesso e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição;
- (vi) no curso do processo de desverticalização foi editada a Lei nº 10.848/2004, permitindo a contratação livre da energia elétrica pelos chamados “consumidores livres”, os quais, pela sua natureza e demanda da potência que utilizam, podem comprar a energia elétrica diretamente das geradoras;
- (vii) o desmembramento da operação da circulação da energia elétrica, idealizado para permitir maior competitividade entre os operadores do setor e livre acesso dos consumidores, autorizou pessoas jurídicas distintas a exercerem atividades de geração, distribuição e transmissão;
- (viii) consoante determinação de normas infraconstitucionais, e com específico escopo de imprimir a regulação do mercado produtivo e do consumidor da energia elétrica quanto as relações jurídicas estabelecidas nas etapas da circulação da energia, **o custo da operação final** passou a discriminar os valores devidos pela conexão e uso do sistema de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão e TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) e demais encargos inerentes à operação como um todo;
- (ix) durante o período que antecedeu este novo modelo de contratação, o uso das redes de distribuição e transmissão de energia elétrica, como cabia a uma única empresa, não era destacado formalmente na composição do cálculo do valor da energia comercializada,



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

razão pela qual nunca se questionou a inclusão do TUST e TUSD no cômputo do valor final da operação tributável;

- (x) o novo modelo de contratação dos serviços que envolve o comércio da energia elétrica, provocado pela desfragmentação do setor elétrico, acabou por dar ensejo à equivocada ideia de que o custo de aquisição da energia elétrica abarca exclusivamente a sua geração, independentemente da transmissão e distribuição que, por sua vez, integram o custo final da operação (base de cálculo prevista constitucionalmente);
- (xi) a compreensão do fenômeno do ciclo econômico da energia elétrica é fundamental para sedimentar a correta concepção a respeito dos seguintes aspectos fáticos: a) impossibilidade de dissociar a geração, transmissão, distribuição e consumo da energia elétrica, b) tais atividades ocorrem simultaneamente, sem lapso de tempo, c) a energia consubstancia-se em mercadoria não sujeita à armazenamento (consumo imediato), cuja origem não pode ser identificada após sua difusão no sistema elétrico;
- (xii) consoante dispõe o art. 34, §9º, do ADCT, a incidência do ICMS ocorre no momento do consumo (critério temporal da hipótese de incidência) e abrange todas as operações anteriores “desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final” (critério quantitativo), na qual estão incluídas a geração, distribuição e transmissão, **inexistindo, desse modo, fatos geradores distintos** passíveis de ensejar a aplicação da Súmula 166 do STJ;
- (xiii) a adoção do conceito de mercadoria, sem atentar para as especificidades das operações que circundam a energia elétrica, conduziu os Tribunais à aplicar, de forma equivocada, a Súmula 166 do STJ, que fixou o entendimento segundo o qual “não constitui fato gerador do ICMS simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”;
- (xiv) a aplicação da referida Súmula 166 do STJ **pressupõe a ocorrência de fatos geradores distintos** na transferência de uma mercadoria entre dois estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que inexistente no caso concreto, porquanto a decomposição dos custos da



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

energia em geração, distribuição e transmissão volta-se exclusivamente para **fins contratuais**, sem ter o condão de criar fato jurídico novo ou, muito menos, alterar o critério material da hipótese de incidência do ICMS, qual seja, operações que envolvam a energia elétrica **desde a produção até o consumo**;

- (xv) os valores do TUST e TUSD, destacados como consectário de atividades exercidas por empresas distintas da distribuidora, **incorporam o custo da energia** propriamente dita, como parcela componente do preço final da mercadoria, com a consequente aplicação do art. 34, §9º do ADCT, e não como contraprestação de nova hipótese de incidência tributária, **inexistindo, portanto, fato gerador autônomo**;
- (xvi) devem ser igualmente observados o disposto no §1º, do art. 13 da LC87/96, bem como do art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/96, que, em síntese, determinam expressamente que a base de cálculo do ICMS é composto por todos as importâncias pagas que compõem o **valor final da mercadoria**, previsões estas que se coadunam perfeitamente com o princípio da não cumulatividade que regem a interpretação e aplicação do ICMS;
- (xvii) considerar a transmissão e distribuição como fatos geradores autônomos importaria em flagrante **ofensa ao princípio da isonomia**, uma vez que, nas hipóteses em que as próprias concessionárias tenham capacidade de produzir, transmitir e distribuir a energia elétrica, o ICMS incidiria efetivamente sobre o valor total da operação (praticado ao consumidor final), enquanto que, nas situações em que a transmissão e distribuição da energia ficasse a cargo de outra empresa, a retirada desse componente do preço final da operação para fins de incidência do ICMS, importaria em indevida vantagem para empresas que terceirizem a utilização destas etapas do fornecimento de energia;
- (xviii) foi exatamente o reconhecimento das particulares características das operações de circulação de energia elétrica que impuseram ao legislador a escolha do **consumo (operação final) como critério temporal** da hipótese de incidência tributária do



**GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL**

ICMS, a fim de possibilitar a correta apuração da sua base de cálculo, qual seja o **valor final da operação (critério quantitativo)**:

- (xix) se fosse viável separar três etapas da circulação da energia elétrica – geração, transmissão e distribuição –, como se fossem atos dotados de autonomia dentro da efetiva operação total que envolve o consumo da energia elétrica, o legislador poderia ter eleito um destes momentos como critério temporal da hipótese de incidência tributária e não o valor final da operação, perpetrada no consumo, o qual, por conseguinte, abrange todas estas “etapas” da circulação e todos **os custos inerentes à cadeia produtiva** até a utilização da mercadoria pelo contribuinte;
- (xx) se, por eventualidade, ainda que se admitisse a possibilidade de dissociar a geração, transmissão e distribuição de energia, mesmo ciente que inexistente lapso temporal entre estes três eventos, a específica relação jurídica estabelecida entre as concessionárias e consumidores cativos, ao abranger a integralidade das operações necessárias para que se efetive o consumo da energia, não enseja a contratação de transmissão ou distribuição em instrumento separado do contrato de fornecimento de energia celebrado exclusivamente com a concessionária, o que impõe reconhecer que, ao menos quanto aos consumidores cativos, os valores do TUST e TUSD integram o “valor final da operação”.

É o que se demonstrará detalhadamente a seguir.

**II. ARQUÉTIPO LEGAL DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO – DISCIPLINA JURÍDICA
APLICÁVEL ÀS ATIVIDADES DE GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE
ENERGIA ELÉTRICA:**

Conforme se extrai dos apontamentos acima, qualquer esforço para analisar os aspectos tributários derredor das operações relativas à energia elétrica, desde sua produção até o consumo pelo contribuinte final, pressupõe o correto entendimento acerca do evento



**GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL**

jurídico, isto é, explicitar de forma segura e clara como efetivamente se dá a comercialização desta espécie de mercadoria.

E, ao lado disso, é igualmente imprescindível a completa compreensão do histórico legislativo a respeito do tema, sobretudo para vislumbrarmos as alterações legislativas que se destinaram a implementar medidas de ampliação de competitividade no setor elétrico.

Assim, o que se promoveu mediante estas alterações legislativas foi a adoção de medidas voltadas a regular os preços praticados pelas empresas a fim de obter maior transparência e modicidade das tarifas aos consumidores. Não houve, portanto, qualquer inovação normativa, ainda que por atos infralegais emanados dos órgãos reguladores, que tivesse o condão de alterar o arquétipo constitucional e legal do ICMS aplicável às operações de energia elétrica, através de novas definições da respectiva hipótese de incidência ou base de cálculo.

Vejamos.

A competência privativa da União Federal para explorar e legislar sobre energia elétrica antecede à promulgação da Constituição de 1988 e a primeira referência sobre a tributação do setor se deu com a edição da Lei nº 2.308/1954, que criou o Imposto Único sobre Energia Elétrica, incidente sobre o consumo apurado em kWh (quilowatt-hora).

Em seguida, com a edição do Decreto Federal nº 41.019/1957, que instituiu o Regulamento dos Serviços de Energia Elétrica, foi expressamente fixada a **definição legal deste serviço**, o qual compreende a produção, transmissão e distribuição de energia elétrica, inclusive com alguns serviços acessórios, que deverão ser tomados como parte integrante do todo. Assim determina o instrumento legal, já com a redação dada com as alterações promovidas por Decretos posteriormente editados:

“Art 2º. São serviços de energia elétrica os de **produção, transmissão, transformação e distribuição** de energia elétrica, quer sejam exercidos em conjunto, quer cada um deles separadamente.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Art 3º. O serviço de produção de energia elétrica consiste na transformação em energia elétrica de qualquer outra forma de energia, seja qual for a sua origem.

Art 4º. O serviço de transmissão de energia elétrica consiste no transporte desta energia do sistema produtor às subestações distribuidoras, ou na interligação de dois ou mais sistemas geradores.

§ 1º. A transmissão de energia compreende também o transporte pelas linhas de subtransmissão ou de transmissão secundária que existirem entre as subestações de distribuição.

§ 2º. O serviço de transmissão pode ainda compreender o fornecimento de energia a consumidores em alta tensão, mediante suprimentos diretos das linhas de transmissão e subtransmissão.

Art 5º. O serviço de distribuição de energia elétrica consiste no fornecimento de energia a consumidores em média e baixa tensão.

§ 1º. Este serviço poderá ser realizado:

a) diretamente, a partir dos sistemas geradores ou das subestações de distribuição primária, por circuitos de distribuição primária, a consumidores em tensão média;

b) através de transformadores, por circuitos de distribuição secundária, a consumidores em baixa tensão.

§ 2º. Os circuitos de iluminação e os alimentadores para tração elétrica até a subestação conversora, pertencentes a concessionários de serviços de energia elétrica, serão considerados parte integrante de seus sistemas de distribuição.

Art 6º. Os serviços de transformação e de conversão de corrente elétrica, bem como o de correção do fator de potência e o de seccionamento de circuitos por meio de subestações, sendo acessórios da produção, da transmissão ou da distribuição, serão tidos, quando existentes, como parte do serviço a que corresponderem.” (g.n.)

Este mesmo diploma legal reitera a inclusão das atividades de transmissão e distribuição como parte integrante e indissociável da operação relativa à energia elétrica, ao incluir seus custos como despesas necessárias à prestação do serviço, as quais, por conseguinte, são obrigatoriamente consideradas para fixação das respectivas tarifas. Confira-se:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“Art. 164. As tarifas serão fixadas pela Fiscalização: (Redação dada pelo Decreto nº 54.938, de 1964)

I - pelo regime do serviço pelo custo; (Redação dada pelo Decreto nº 54.938, de 1964)

II - garantido a remuneração da empresa sobre o investimento remunerável de acordo com os art. 157 e 158, respeitado o disposto no art. 59; (Redação dada pelo Decreto nº 54.938, de 1964)

III - vedando discriminações entre consumidores dentro da mesma classificação e nas mesmas condições de utilização do serviço. (Redação dada pelo Decreto nº 54.938, de 1964)

Art 165. O custo do serviço compreende:

- a) as despesas de exploração, tal como enumeradas na classificação de contas;
- b) a quota de depreciação;
- c) a quota de amortização ou de reversão,
- d) a remuneração do investimento;
- e) as diferenças referidas no artigo 166, §§ 3º e 4º.

Art 166. São despesas de exploração as necessárias à prestação do serviço de energia elétrica e sua venda, compreendendo produção, transmissão e distribuição, bem como as despesas com os consumidores, cobrança e outras gerais e de administração.

§ 1º As despesas dirão respeito a pessoal, material ou serviços exclusivamente empregados na operação dos bens e instalações destinados aos serviços concedidos, ou na proporção em que a estes se destinarem.

§ 2º Não serão considerados como despesas de exploração os juros e a amortização de empréstimos contraídos para a realização do investimento, quer em moeda nacional, quer em moeda estrangeira, salvo o disposto no parágrafo seguinte.” (g.n.)

Seguindo esta mesma linha de política tarifária, incluindo os custos de produção como **elemento integrante da composição das tarifas** (custo final da operação), o Decreto nº 62.724/1968 assim disciplinou a matéria no Capítulo referente à estrutura básica das tarifas:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“Art 10. Além dos elementos já exigidos por dispositivos legais, o requerimento a ser apresentado pelo concessionário à Fiscalização, para fixação de tarifas, deverá ser instruído com a análise do custo do serviço e a sua discriminação entre os grupos e subgrupos se houver, de consumidores, definidos na forma deste decreto.

(...)

Art. 14 - O custo do serviço do fornecimento de energia elétrica deverá ser repartido, entre os componentes de demanda de potência e de consumo de energia, de modo que cada grupo ou subgrupo, se houver, de consumidores, responda pela fração que lhe couber.(Redação dada pelo Decreto nº 86.463, de 1981)

Parágrafo único - O critério de repartição das parcelas do custo do serviço entre os componentes tarifários será definido pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE. (Redação dada pelo Decreto nº 86.463, de 1981)

Pois bem, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi mantida a competência da União para explorar diretamente ou pelo regime de concessão, permissão ou autorização os serviços de energia elétrica, passando, porém, a competência tributária, a exceção dos impostos de importação e exportação, aos Estados e Distrito Federal, por meio do ICMS.

Conforme alertou ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹, a substituição do antigo imposto único pela tributação mediante o ICMS objetivou outorgar aos Estados e Distrito Federal a competência para tributar todas as operações que envolvem a energia elétrica – produção, distribuição, consumo – desde que obedecido o princípio da não-cumulatividade. Por seu turno, manteve-se a concepção de conceder tratamento legal à energia elétrica como espécie de mercadoria para fins tributários. Este é o teor do dispositivo constitucional:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

¹ ICMS, 11ª Edição, Malheiros Editores, p. 223/224.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Ainda utilizando os ensinamentos de ROQUE ANTONIO CARRAZZA², o qual foi inclusive citado pelo Autor na sua petição inicial, observamos que a disciplina constitucional previu como hipótese de incidência o fato de produzir, importar, circular, distribuir ou consumir a energia elétrica, cabendo ao legislador ordinário estadual ou distrital eleger um, alguns ou todos estes elementos como critérios materiais da hipótese de incidência tributária. Sobre este aspecto, cabe transcrever a doutrina do citado jurista:

“O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída.

² Op. cit. p. 225.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende, ao varejista ou ao consumidor final, mercadorias de seu estoque.

É que energia elétrica não configura bem suscetível de ser “estocado”, para ulterior revenda aos interessados.

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta **todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica.** Estas fases anteriores, entretanto, **não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas,** mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final”. (g.n.)

Esta última advertência do ilustre tributarista, em grifo, é que revela o ponto fulcral para o deslinde da questão discutida na presente demanda, porque, **contrariamente da interpretação dada pelo Autor na peça inicial quando citou a doutrina esposada por este jurista, ele ratifica o entendimento da indivisibilidade da produção e distribuição da energia elétrica.** Porém, para compreender com maior segurança a amplitude e impacto desta advertência, cabe-nos ainda continuar a tecer alguns comentários sobre os tipos de contratação de energia, previstos nas leis que disciplinam o regime de concessão e permissão de serviços públicos em geral, e em especial de energia elétrica.

Continuando com a análise do histórico legislativo da matéria, registra-se que Lei nº 9.074/95, que disciplinou a outorga e prorrogações das concessões e permissões (previstas na Lei nº 8.987/95), dedicou um capítulo próprio sobre os serviços de energia elétrica. E, com as alterações instituídas pela Lei nº 10.848/2004, previu que as concessionárias, permissionárias ou autorizadas do serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional (SIN) não poderão desenvolver atividades de geração, transmissão e venda ao consumidor que optem por contratar com produtor independente de energia elétrica, com exceção das unidades consumidoras localizadas na área de concessão ou permissão da empresa distribuidora, sob as mesmas condições reguladas aplicáveis aos demais consumidores.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Frise-se, ademais, que, com a edição da Lei nº 10.848/2004, foram então criados dois ambientes para a contratação da energia elétrica, quais sejam, sujeitos às regras de comercialização regulada ou livre e os artigos 15 e 16 disciplinam quem poderá optar por contratar o fornecimento de energia, no todo ou em parte, com produtor independente. Este, por sua vez, encontra definição no art. 11, que estabelece que se trata de pessoa jurídica ou empresas reunidas em consórcio que recebam concessão ou autorização do poder concedente para produzir energia elétrica destinada ao comércio, total ou parcialmente, por sua conta e risco.

Assim, identificamos, então, duas espécies de consumidores: os chamados (i) **consumidores cativos**, os quais, em razão da demanda de energia que consomem, só podem contratar com as concessionárias, permissionárias ou autorizadas do Sistema Integrado Nacional – SIN e os (ii) **consumidores livres**, que podem celebrar contratos com os produtores independentes de energia, sob a supervisão da ANEEL.

Desse modo, tendo em vista a instituição de novo modelo de contratação no setor elétrico, a ANEEL passou a regular **novas hipóteses de contratação**, pois não mais se restringiria ao antigo contrato de suprimento de energia elétrica, o qual abarcava todas as relações jurídicas existentes desde a produção até o consumo. Por isso, tornou-se necessário identificar individualmente as relações objeto de contratos de (i) compra e venda de energia, (ii) de prestação de serviços de transmissão; (iii) de uso dos sistemas de transmissão e (iv) de conexão ao sistema de transmissão.

Neste particular, merece referência o disposto no art. 13 da Lei nº 9648/98, com redação dada pela Lei nº 13.360/2016, que confere ao Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS, pessoa jurídica de direito privado fiscalizada e regulada pela ANEEL, a competência para exercer atividades de coordenação e controle da operação da geração e da transmissão de energia elétrica integrantes do SIN e as atividades de previsão de carga e planejamento do Sistema Isolado (Sisol).

Todas essas referências são importantes para vislumbrarmos as particularidades da circulação desta espécie de mercadoria, pois, como se viu, envolvem várias



**GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL**

atividades interligadas e indissociáveis, exigindo, portanto, de **órgão externo para coordenar, controlar** e, sobretudo, contabilizar o volume das operações realizadas, para o fim de possibilitar a **quantificação do custo final** da operação como um todo.

III. ADAPTAÇÕES DOS TIPOS CONTRATUAIS PROVOCADAS PELO NOVO MODELO DO SETOR ELÉTRICO – ANÁLISE DA COMPOSIÇÃO DA TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA, BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA:

Esta longa digressão a respeito da evolução legislativa das alterações promovidas na disciplina do setor elétrico são necessárias para apreendermos sua repercussão nas formas contratuais aplicáveis, uma vez que, pelo novo modelo, foi permitido a outras empresas participarem do ciclo da comercialização da energia elétrica o que, por conseguinte, pressupõe celebração de diversos tipos de contratos tratando das diferentes etapas que integram a operação ultimada no fornecimento de energia elétrica.

Nesta oportunidade, cumpre esclarecer que no SIN encontram-se incluídas quase a totalidade das empresas produtoras de energia, excetuando pequenos sistemas isolados localizados principalmente na região amazônica. Deste fato, infere-se que, em síntese, organização do setor compreende uma **rede básica** de transmissão, onde permanecem interligados os geradores e onde ocorre a conexão entre as concessionárias de transmissão e as concessionárias de distribuição, as quais, por seu turno, promovem a distribuição da energia a consumidores livres e cativos.

A única exceção refere-se aos consumidores de energia de alta tensão, a exemplo de metalúrgicas e siderúrgicas, que, na qualidade de consumidores livres, podem permanecer interligadas diretamente à rede básica, sem intermediação da concessionária de distribuição.

Estas características revelam que, diversamente do que pretende afirmar o Autor, a mudança organizacional do setor elétrico referiu-se ao desmembramento das



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

etapas do fornecimento de energia elétrica e discriminação dos respectivos contratos por envolver pessoas jurídicas diferentes. **Em nada alterou a forma de composição da tarifa, preço da energia aplicado ao consumidor final, ou, muito menos, previu novos aspectos fáticos da operação de fornecimento e consumo da energia elétrica.**

Efetivamente, no regime anterior à das privatizações e da desverticalização do setor elétrico, todas as atividades de geração e transmissão eram realizadas em conjunto por empresas estatais e a distribuição ficava ao encargo de concessionárias controladas pelos governos estaduais. Diante desse modelo, como o ICMS era cobrado ao final do curso da operação (momento do consumo), sua base de cálculo era o valor cobrado pela distribuidora abrangendo todo o fornecimento de energia ao consumidor, o que pressupunha a celebração de um **contrato único** (contrato de suprimento de energia elétrica), que envolvia todas as atividades de produção, transmissão e distribuição. Em razão disso, inexistia discussão a respeito da base de cálculo, pois, por impositivo constitucional, era composto por todos os custos incorridos na operação, desde a produção até o momento do consumo da energia, computado a partir do valor cobrado ao consumidor final, por **tarifa única**.

O questionamento passou a existir no sistema atual porque as atividades de produção, transmissão e distribuição puderam ser executadas por empresas privadas, o que, por força disso, ensejou a celebração de contratos distintos. A decomposição destes instrumentos contratuais, por sua vez, não tem o condão de **desnaturar o conteúdo da operação tributável** ou, muito menos, provocar o efeito de identificá-los como atividades autônomas, capazes de constituir hipóteses de incidência independentes da noção de operação de circulação de energia elétrica.

Este aspecto foi muito bem apreciado no julgamento da Apelação Cível nº 1.427.156-0 do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARANÁ, no qual, apesar de impropriamente entender que existe diferenciação entre as relações jurídicas estabelecidas pelas concessionárias de serviço público com os consumidores cativos ou consumidores livres, trouxe excelentes esclarecimentos a respeito da **identificação da base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica** e da concepção a respeito do **conteúdo do valor final** da operação. Confira-se:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“Destaca-se que isso não equivale a dizer que na base de cálculo do ICMS não devam ser computados todos os custos referentes às necessárias operações para fornecimento da energia elétrica. Lembra-se, **a base de cálculo desse imposto é o valor da operação**. E a operação com energia elétrica no caso do **consumidor cativo** engloba, necessariamente, a produção, transmissão e distribuição para viabilizar o seu consumo e não o valor puro e simples da mercadoria em si considerada (custo da produção da energia) – no caso que é preciso ser incisivo, apesar do excesso.

Quando se fala que a TUSD e a TUST devem compor a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, na verdade, não se está querendo dizer que o ICMS está incidindo sobre um valor maior que o da mercadoria energia, mas apenas que tais **custos (custos para que a energia seja entregue) são componentes da formação do valor da tarifa de fornecimento, fixada pela ANEEL**. A tarifa, uma vez recebida pela concessionária local, é repartida entre os agentes do sistema energético. Entretanto, o custo de todo esse processo culmina na formação do **valor final** da mercadoria energia elétrica, pelo que todos os valores compõem a base de cálculo do imposto.

(...)

De fato, a transmissão e distribuição de energia elétrica não são, por si sós, fato gerador do ICMS. Entretanto, como inseparáveis do consumo da energia elétrica pelo consumidor cativo e, portanto, parte do custo da operação envolvendo o fornecimento e assim viabilizando o consumo, os valores referentes ao seu custo devem compor a **base de cálculo** de tal tributo, porque tudo compõe o valor da operação final”. (g.n.)

Ocorre que, não obstante os preciosos esclarecimentos quanto aos custos da operação, este julgado, ao fazer distinção entre os consumidores cativos e livres para fins de composição da base de cálculo do ICMS – preço final da energia elétrica consumida, acabou por **afrontar o princípio da isonomia**.

De fato. Diz-se que foi impropriamente feita distinção entre os consumidores cativos e livres porque, como se sabe, não é pelo tipo de contrato que se configura a hipótese de incidência do ICMS, mas sim o fato jurídico sobre o qual ele trata, qual seja, operação referente à circulação de mercadoria (energia elétrica). E, ademais, esta distinção importaria em



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

violação ao princípio constitucional da igualdade, uma vez que os consumidores cativos estariam sofrendo impacto tributário maior que os consumidores livres, apesar de ambos estarem praticando o mesmo fato jurídico tributário – consumindo energia, cuja transmissão e distribuição encerram elementos imprescindíveis para a efetivação do próprio consumo. Repita-se que, não há intervalo de tempo entre a geração, transmissão, distribuição e consumo e, sobretudo, não há consumo sem que tenha obrigatoriamente existido a geração, transmissão e distribuição simultaneamente.

A manutenção da **igualdade de tratamento jurídico** e, por conseguinte, impacto econômico, entre ambos os tipos de consumidores (livres e cativos), ainda que se encontrem submetidos a regimes operacionais e de contratação distintas, foi expressamente previsto no art. 51, do Decreto Federal nº 5.163/2004, que regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica. Assim previu:

“Art. 51 Os consumidores livres e aqueles referidos no art. 48 estarão sujeitos ao pagamento de todos os tributos e encargos devidos pelos demais consumidores, salvo expressa previsão legal ou regulamentar em contrário.

Parágrafo único. Para dar cumprimento ao disposto no caput, a ANEEL poderá determinar que os encargos, taxas e contribuições setoriais sejam pagos no momento da liquidação das transações no mercado de curto prazo da CCEE.” (g.n.)

Pela leitura deste dispositivo regulamentar, aliado ao fato de que os valores das parcelas devidas pelo uso da conexão e do sistema de transmissão (TUST e TUSD) são fixados em resolução da ANEEL, confirma-se que, verdadeiramente, todas essas despesas figuram inexoravelmente como acessórias e indissociáveis ao fornecimento de energia elétrica.

O aspecto concernente à imprescindível observância ao princípio da igualdade quando da análise dos novos modelos de contratação, foi muito bem ressaltado no voto do MIN. RELATOR GURGEL DE FARIA, no julgamento do recente RESP Nº 1163020-RS, de 27/03/2017, que assim se pronunciou:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“Por outro lado, a exclusão dessa tarifa da base de cálculo do tributo, além de implicar **flagrante violação ao princípio da igualdade, prejudica a concorrência**, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política.

Explico.

Embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o "consumidor cativo", que não tem o direito de escolha de quem comprar a energia elétrica, permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, que engloba o custo de todas as fases, o "consumidor livre", além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação.

Ilustrativamente, poderemos ter, em uma área geográfica atendida por uma mesma distribuidora, o "consumidor cativo" pagando o ICMS sobre a "tarifa de energia", no valor hipotético de R\$ 5,00, e mais sobre a "tarifa de fio", também no valor hipotético de R\$ 5,00, ou seja, recolhendo o tributo sobre o preço final de R\$ 10,00. Já o consumidor livre sediado na mesma localidade poderá negociar a "tarifa de energia" por valor hipotético de R\$ 3,00 e arcar com a mesma "tarifa de fio" de R\$ 5,00, sendo que, excluída esta da base de cálculo, ao final pagará ICMS apenas sobre R\$ 3,00.

A propósito, ressalto a dimensão econômica da rubrica em discussão, a qual pode ser aferida, exemplificadamente, da conta de energia elétrica de e-STJ fl. 38, na qual consta que, de um total de R\$ 170.074,71, a parcela referente ao Encargo do Uso do Sistema de Distribuição corresponde a R\$ 45.743,69.

Ora, não é possível admitir-se que a modificação da regulamentação do setor elétrico permita **tratamento tributário diferenciado para contribuintes que se encontram em situação semelhante**, no tocante à aquisição de uma mesma riqueza, qual seja a energia elétrica.

Por fim, cumpre lembrar que o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma **vantagem econômica desarrazoada** em relação às empresas menores que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.” (g.n.)



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Feitos esses registros e explicitadas as ressalvas quanto ao tratamento tributário a que se submetem os consumidores livre e cativos, podemos nos aprofundar no exame do modelo atual, pois, com a possibilidade de separação – inclusive contratual – das etapas do fornecimento de energia, passou a ser **destacado valores** que anteriormente encontravam-se incluídos no contrato único de suprimento de energia. Assim, tem-se o serviço de transmissão e distribuição, que enseja a celebração dos chamados contratos de “fio”, quais sejam, Contrato de Uso do Sistema de Distribuição e Contrato de Uso do Sistema de Transmissão, com a correlata cobrança de TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição e TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, respectivamente, além do Contrato de Compra de Energia (ou geração).

Dito isso, percebe-se que o valor final da tarifa de energia elétrica cobrada ao consumidor, no momento final da operação, quando a energia é efetivamente consumida, é composta pelos seguintes elementos:

- (i) custo de transmissão (fio);
- (ii) custo de distribuição (fio);
- (iii) custo de comercialização (geração);
- (iv) encargos setoriais por grupo de tensão;
- (v) tributos (PIS/PASEP/COFINS, Imposto de Importação/ICMS);

Confirma-se, portanto, que os **custos que compõem o valor final** cobrado pela distribuidora ao consumidor da energia elétrica, encontram-se discriminados na própria tarifa de energia (TE), bem como na TUST e TUSD.

Essa compreensão é importante na medida em que, conforme frisamos, não é a celebração de contrato – ou contratos – que constitui a hipótese de incidência do ICMS, mas sim o conteúdo sobre o qual trata, se subsumido ou não à norma geral e abstrata que instituiu esta espécie tributária, consubstanciada na realização de operações relativas à circulação de energia elétrica.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

A discriminação destas relações jurídico contratuais **não se refletem no campo dos fatos**, da hipótese de incidência tributária. Inexiste, como se sabe, a geração de energia para armazenamento e posterior transporte. Não há, desse modo, intervalo de tempo apartando estes três momentos – geração, transmissão e distribuição, pois, repita-se, a separação foi motivada apenas para **fins contratuais e de responsabilidade (competência)** de cada agente.

Por isso é que se pode afirmar que, indubitavelmente, a operação de circulação de energia elétrica, desde a produção até o consumo final, é **una e indivisível para fins de incidência tributária**, razão pela qual o valor da operação que compõe o preço abrange todos os custos acima relacionados, incluindo o TUST e TUSD.

Pois bem, partindo da generalidade da legislação do setor elétrico e aplicando o específico campo da legislação do ICMS, necessário se faz observar as prescrições da Lei Complementar nº 87/97 e da Lei Estadual nº 7.014/96 que estabelecem:

LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96:

“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: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

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.”

LEI ESTADUAL Nº 7.014/96:

“Art. 17 - A base de cálculo do imposto é:

(...).



**GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL**

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

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”

Verifica-se, portanto, que tanto a legislação complementar federal como a legislação estadual são expressas em determinar que devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS todos os elementos que integram o valor final da mercadoria a ser entregue ao consumidor final. Este fato apenas corrobora aplicação do **princípio da não cumulatividade do ICMS**, conferindo subsídios legais para o interprete e para o operador do direito comporem com segurança o verdadeiro **custo da operação tributável**, com todos os elementos que são próprios às especificidades inerentes à operação de energia elétrica e apurar a base de cálculo do imposto devido.

IV. NORMA PADRÃO DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA.

Uma vez esclarecidas as particularidades características à circulação da energia elétrica, desde a produção ate seu consumo pelo contribuinte final, torna-se mais fácil visualizar a chamada norma padrão de incidência do chamado ICMS-Energia Elétrica, a fim de identificar com segurança a correta composição de sua base de cálculo.

IV.1. DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE CONSTROEM A NORMA PADRÃO DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA:

Passaremos então a dissecar os elementos desta norma geral e abstrata de incidência tributária, construída a partir dos seguintes dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/1996:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“Art. 155, CF. 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;

(...)

IX - incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

(...)

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

“Art. 34, § 9º, ADCT. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.”

“Art. 2º, LC87/96. 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. 9º, LC 87/96. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

§ 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.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.”

IV.2. ARCABOUÇO DA NORMA PADRÃO DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA:

Como se sabe, a norma geral e abstrata de incidência tributária deverá conter todos os elementos necessários para determinar a aplicação do direito a um evento especificamente considerado, a fim de propiciar a regulação da conduta e impor seus efeitos.

Nesta oportunidade, não poderíamos deixar de utilizar a doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO³ o qual, com clareza e objetividade, dissecou os todos os critérios obrigatoriamente existentes em na chamada regra matriz de incidência tributária da seguinte forma:

- (i) critério material: referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, formado invariavelmente por um verbo (pessoal) seguido de seu complemento;
- (ii) critério espacial: local onde o fato deve ocorrer, escolhido pelo legislador, a fim de que irradie os efeitos jurídicos que lhe são próprios, podendo ser um lugar específico ou até mesmo compreender todo o âmbito de validade da lei instituidora;
- (iii) critério temporal: indicação do preciso instante em que se considera ocorrido o fato descrito, instalando-se o liame jurídico entre o devedor e credor;

³ *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 13ª Ed., p. 251/301.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

- (iv) critério pessoal: elementos que apontam quem são os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor)

- (v) critério quantitativo: referências às grandezas que o legislador escolheu para dimensionar o fato jurídico tributário e que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota)

Utilizando sua doutrina, e a partir dos enunciados normativos acima citados, aplicáveis ao ICMS-Energia Elétrica, que encerram o arcabouço legal aplicável à hipótese em comento, podemos então construir a norma padrão de incidência do ICMS-Energia Elétrica da seguinte forma:

“Se realizar operações envolvendo energia elétrica, *deve ser* o pagamento do ICMS pelo consumidor final, cujo montante corresponderá à alíquota de X% sobre o valor da operação, apurado no momento em que se dá a entrega da mercadoria energia elétrica ao consumidor final”

Assim, uma vez construída a norma padrão, são facilmente identificados os critérios definidores desta específica norma geral e abstrata de incidência tributária:

1. CRITÉRIO MATERIAL:

Possui como núcleo verbal “realizar operações que envolvam a circulação de energia elétrica”, que abarca as atividades de produzir, importar, promover a circulação, distribuir e finalmente consumir a mercadoria.

Tais atividades se apresentam de forma indissociável, uma vez que não estamos diante de espécie de mercadoria passível de estocagem para posterior transporte, seguida de consumo. Uma vez produzida a energia elétrica, será ela **imediatamente consumida**, inexistindo lapso temporal entre a geração, transmissão e consumo, capaz de permitir o reconhecimento de fatos jurídicos autônomos.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Esta é a precisa advertência de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴, ao esclarecer que “*em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade.*” Dito isto, conclui que “*o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final.*” (g.n.)

Para corroborar o entendimento de que **inexiste fato jurídico autônomo** na operação da circulação da energia elétrica, ultimada pelo consumo, este mesmo jurista, ao tecer comentários sobre a identificação do contribuinte, observa que a distribuidora não figura como contribuinte do imposto justamente porque não pratica operação mercantil, apenas viabiliza a operação final, interligando a fonte produtora ao consumidor final. Por isso, ressalta que “*o elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, operação autônoma de circulação de energia elétrica. É, na verdade, o meio necessário à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS*” (g.n).

Justifica-se, portanto, que em se tratando de **hipótese de incidência única** – perpetrada no consumo da energia – todas as etapas necessárias para que ela se realize **agregam valor ao custo da energia**, por óbvio. Por isso é que, como se verá mais adiante, o legislador elegeu como base de cálculo o preço praticado na operação final.

A unicidade das etapas que se ultimam no consumo da energia elétrica, tomada pelo legislador como “operação final”, não passou despercebida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, na apreciação dos Embargos de Divergência no Resp nº 811.712-SP. Neste aresto, apesar de tratar de ponto diverso do apreciado na presente demanda, trouxe elucidativa síntese a respeito da identificação dos elementos da obrigação tributária do ICMS incidente sobre a energia elétrica. Ao examinar questões concernentes à repartição da receita do ICMS, assim definiu:

⁴ Op. cit. p. 226.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

“3. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia.

4. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.

5. Como o critério de rateio do ICMS leva em conta o valor adicionado fiscal que ocorre no território de cada município e não há incidência tributária pela geração da energia ou por sua distribuição, conseqüentemente, não se justifica a participação do município produtor ou distribuidor na partilha do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica, que somente contemplará os municípios consumidores.”

A conclusão delineada neste Acórdão é importante na medida em que consolida o entendimento no sentido de que as chamadas **etapas da operação de circulação da energia elétrica não podem ser apartadas**, o que impede, inclusive, que sejam tomadas como fatos geradores de ICMS distintos.

E, neste mesmo julgado, o MIN. CASTRO MEIRA, em voto-vista, assim consignou:

A partir da Constituição Republicana de 1988, a tributação da energia elétrica, à exceção dos impostos de importação e exportação, passou à competência tributária dos Estados por meio do ICMS. Nesse momento, "o tributo perde a característica de imposto específico sobre o consumo e se transforma em imposto sobre operações relativas à energia elétrica, com repercussão legal obrigatória sobre o consumidor". (Torres, Ricardo Lobo. ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência in Revista de Estudos Tributários, ano XI, n.º 62, 2008, p. 11, sem grifos no original).

Para o ilustre tributarista, a partir da CF/88, a tributação passou a compreender todas as etapas da circulação – importação, produção e distribuição, com incidência jurídica reservada ao momento da saída da concessionária para o consumidor final. As diversas operações de circulação aparecem interligadas, e a operação final com o consumidor reflete as sucessivas operações desde a importação ou produção (Id., Ibid., p. 12-13)



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Esse breve apanhado é suficiente para demonstrar o seguinte: é da nossa tradição, os impostos sobre energia elétrica incidem, sempre, sobre o consumo. O próprio ICMS, que abrange também etapas anteriores, como a produção e a circulação, tem expressa e inequívoca repercussão sobre o consumidor". (g.n.)

Fica, portanto, revelado o critério material da hipótese de incidência do ICMS-Energia Elétrica, consubstanciado em **um único fato jurídico tributário** – operação de circulação de energia elétrica – que compreende todas as atividades a ele inerentes, desde a produção até o consumo final (geração, transmissão e distribuição).

2. CRITÉRIO ESPACIAL:

Conforme foi dito linhas acima, trata-se do local escolhido pelo legislador onde se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. E, na situação em exame, determinado no ponto onde se dá o ingresso da energia elétrica para o consumo.

Este é o teor do disposto no §9º, do art. 34, do ADCT, ao fixar que o cálculo do imposto, incidente desde a produção ou importação até a última operação, se dará no momento em que se apura o preço então praticado na operação final, no local onde ocorreu o efetivo consumo da energia elétrica.

3. CRITÉRIO PESSOAL:

Vinculado ao critério temporal e espacial da hipótese de incidência tributária, o sujeito ativo da relação jurídica será o Estado onde se deu o consumo da energia. E o sujeito passivo, por sua vez, contribuinte de fato, será o consumidor final da energia.

Neste particular, merece registro enfatizar o papel exercido pela distribuidora, que assume a condição de responsável tributário, recolhendo o tributo em nome do contribuinte de fato e de direito, no caso, o consumidor final, uma vez que além de integrar o polo passivo da obrigação tributária, igualmente suporta a carga econômica do tributo.

4. CRITÉRIO TEMPORAL:



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

A partir da identificação dos demais critérios chega-se ao critério temporal, configurado como o exato momento em que se efetiva o consumo da energia pelo contribuinte. Reitera-se que esta é a previsão expressamente fixada no §9º, do art. 34, do ADCT.

Em síntese, é o momento em que ocorre a **operação final** com energia elétrica ou, como destaca ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁵, “*no preciso instante em que o interessado, consumidor, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade)*”.

Registre-se, por oportuno, que, como o imposto incide sobre “operações de circulação de energia elétrica”, poderia ter o legislador escolhido qualquer outro momento como critério temporal da hipótese de incidência, a exemplo da geração ou distribuição, uma vez que estas etapas são intrinsecamente unidas à operação integralmente considerada. Mas, se a opção recaiu sobre o momento do consumo da energia – qualificada como termo final da operação tributável – contemplou-se toda a cadeia e, por conseguinte, todos os custos desde a produção até o consumo.

Esta foi a advertência do MIN. CASTRO MEIRA, no voto-vista dos Embargos de Divergência no Resp nº 811.712-SP que assim se pronunciou:

“As etapas do ciclo econômico da energia elétrica – que abrangem a produção, a distribuição e o consumo – estão absolutamente interligadas, até mesmo em razão da natureza desse bem incorpóreo, que:

- (a) não se sujeita à estocagem;
- (b) é de consumo imediato;
- (c) uma vez lançado no sistema elétrico, não pode ter sua origem identificada.

Como não pode ser estocada, a energia tem que ser rapidamente consumida, do que decorre a ausência de hiato entre a produção e o consumo. Em outras palavras, uma vez gerada, a energia é quase imediatamente utilizada pelos consumidores.

⁵ Op. Cit. p. 226.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Além disso, a energia produzida na Usina de Itaipú, por exemplo, é lançada no sistema elétrico e, em pouco tempo, pode estar sendo utilizada por um consumidor sediado no Amazonas, no Rio de Janeiro, em Brasília ou em qualquer outro Estado do País, sem que seja possível identificar a origem da energia consumida.

Sobre as características da energia elétrica, CLEVER CAMPOS argumenta:

‘O sistema elétrico nacional faz a conexão física de todos os geradores, transmissores, distribuidores e consumidores. Funciona, como já dito, analogamente a um sistema de ‘caixa único’, em um mesmo momento, recebe a energia de todos os geradores e alimenta todos os consumidores. Portanto, produção e consumo se dão instantaneamente, não havendo possibilidade de estoques entre os estágios intermediários de produção, transmissão e distribuição’ (Introdução ao Direito de Energia Elétrica. São Paulo: Ícone, 2001, p. 68)

WALTER T ALVARES, igualmente sustenta que (...):

No caso particular da eletricidade, a saída da usina, a entrega e o consumo coincide com a fabricação do produto e com o próprio consumo feito pelo usuário do serviço explorado pelo concessionário. (Instituições de Direito da Eletricidade, Ed. Bernardo Álvares, 1962, v. 2. P. 501).

Em razão dessas características, o nosso sistema tributário adotou como elemento temporal da hipótese de incidência do ICMS o consumo, vale dizer, o momento em que a energia, saindo da rede elétrica, é utilizada pelo estabelecimento consumidor.

Como o imposto incide sobre operações de circulação da energia elétrica, poderia o legislador adotar qualquer das três etapas anteriormente descritas: geração, distribuição ou consumo.

No caso brasileiro, adotou-se a última etapa, mas nada impedia o legislador de eleger a geração ou a distribuição como elemento temporal da hipótese de incidência” (g.n.)

Fixado o critério temporal da hipótese de incidência, marcando-a como o momento do consumo, confirma-se que o legislador abrangiu todas as **fases indissociáveis** da circulação da mercadoria, o que, por conseguinte, **repercute na identificação da sua base de cálculo**, a qual deverá obrigatoriamente levar em conta toda a cadeia, incorporando, desse modo, todos os custos desde a produção até o consumo final.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

5. CRITÉRIO QUANTITATIVO:

Este é o ponto central da questão discutida na presente demanda, qual seja, a apuração da base de cálculo do ICMS – valor da operação final –, sobre o qual, deverá incidir a alíquota para fins de quantificação do tributo a ser recolhido.

Conforme foi exaustivamente explicitado neste arrazoado, a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica foi determinada na legislação supra citada como sendo o “*preço então praticado na operação final*”. Cabe-nos, então, perquirir o que se considera operação final para fins da composição da base de cálculo do imposto em questão, ou seja, o que integra o preço da energia efetivamente entregue ao consumidor final.

Com efeito. Inúmeras são as operações e etapas que antecedem a entrega da mercadoria – energia elétrica – ao consumidor final, efetivada no exato momento em que esta mesma energia é consumida e, como foi explicitado quando nos referimos ao critério temporal da hipótese de incidência, ao ser escolhido o momento final da operação – o consumo da energia elétrica – a base de cálculo deverá inexoravelmente considerar todos os custos desde a produção até a entrega da mercadoria ao contribuinte final.

Mais uma vez, forçoso transcrever a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁶, ao enfatizar que, quando o texto constitucional concebeu a energia elétrica como mercadoria, determinando a incidência sobre a realização de operações relativas à circulação jurídica e não meramente física de energia elétrica, concluiu que “*não se desconhece que cada etapa deste iter acrescenta riquezas novas, isto é, aumenta o custo da energia elétrica fornecida ao consumidor final. Mas isto só repercute na base de cálculo do ICMS, que será, a teor do dispositivo transitório em exame, o preço então praticado na operação final*”.(g.n.)

Este entendimento foi recentemente acolhido pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no recente julgamento do Resp n 1.163-020-RS publicado no dia 27 de março do corrente ano, cuja conclusão, corrobora com entendimento assim esposado, inclusive no

⁶ Op. Cit. p. 227.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

que diz respeito à verificação de que geração, transmissão e distribuição compõem o critério material do fato gerador e, por conseguinte, não pode ser apartado da sua base de cálculo. Este julgado, ainda, não olvidou de ressaltar a indevida ofensa ao princípio da isonomia ao pretender conceder tratamento tributário diferente quanto aos consumidores cativos e livres quanto à repercussão e incidência na base de cálculo da Tarifa do Sistema de Distribuição (TUSD), utilizada igualmente por ambos. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO.

1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável.

3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n.9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas – de geração, transmissão e distribuição – entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.

5. Recurso especial desprovido.”

Observa-se, portanto, que o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA constatou que a distribuição e transmissão são, de fato, elementos indissociáveis das etapas que compreendem o fornecimento de energia elétrica, desde a geração até o consumo final, o que, por conseguinte, importa no reconhecimento de que os custos delas decorrentes integram a base de cálculo do imposto incidente na operação final.

Este mesmo aspecto foi ressaltado pelo TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, que, deferindo a suspensão das tutelas de evidência concedidas em diversas ações em que se pretendia excluir da base de cálculo do ICMS os valores correspondentes ao TUST e TUSD (SUSP DE LIMINAR/ANT TUTEL Nº 1.0000.17.020612-2/000), apontou os diferentes ambientes de comercialização de energia elétrica (contratação livre e regulada), pontuando, então, que a hipótese dos autos referia-se aos chamados consumidores cativos, isto é, aqueles que *“adquirem energia elétrica somente das concessionárias distribuidoras autorizadas a operar o serviço em determinado local, mediante um único contrato de adesão, exigindo-se, em contrapartida, o pagamento de uma tarifa composta pelo preço final de energia consumida”*. Assim, diante destas considerações, ao menos quanto aos chamados consumidores livres, assim concluiu:

“A priori, não se pode desconsiderar que o consumo de energia, nesta hipótese, depende de cada etapa do processo produtivo, de modo que se tornam indissociáveis as operações de transmissão e de distribuição para o seu objetivo, que consiste na entrega da energia elétrica ao consumidor final.



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

Destarte, não me parece crível que o custo da operação de circulação de energia elétrica possa compreender apenas a etapa de geração, porquanto necessariamente dependerá de outros fatores que também envolvem custos, até o seu ingresso na unidade consumidora.

Em outras palavras, a entrega da energia ao consumidor não seria um serviço destacável, pois cada fase compõe um processo indissociável a permitir o seu efetivo fornecimento, razão pela qual não me parece concebível que os custos atrelados às etapas de transmissão e distribuição não possam compor o preço da operação final, que configura a hipótese de incidência do ICMS.

Oportuno registrar que a tese sufragada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 960.476/SC, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, foi formada em casos de contratação livre, no qual a energia é fornecida aos consumidores diretamente pelos chamados agentes de geração ou de comercialização, e não pelas distribuidoras, além da distribuição e transmissão de energia elétrica serem objetos de pactuação autônoma.

A propósito, consigne-se que a Primeira Turma do STJ, em recentíssima decisão, e mudando posicionamento até então firmado por aquela Corte, negou provimento, por maioria, ao REsp nº 1.163.020/RS, em sessão realizada no dia 21/03/2017, reconhecendo a tese dos Estados quanto à legalidade da cobrança do ICMS sobre as TUST/TUSD de grandes consumidores que adquirem a energia elétrica em larga escala, diretamente das empresas geradoras, evidenciando a complexidade da matéria.” (g.n.)

O mesmo entendimento foi adotado em recente decisão exarada pelo E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA, o qual, em julgamento do Agravo de Instrumento nº 0019671-38.2016.8.05.0000, igualmente pautado nos precedentes do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA acima citados, indeferiu o pedido de antecipação de tutela, considerando a verdadeira concepção do que se entende com “custo da energia”. Assim decidiu por unanimidade:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO EM AÇÃO ORDINÁRIA.
DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TAXA DE USO DO SISTEMA



GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL

DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST) E TAXA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUSD), QUE INTEGRAM BASE DE CÁLCULO PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS. PRECEDENTES DO STJ AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 300, DO CPC. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO. Ausente a fumaça do bom direito na decisão vergastada, pelo fato de que, segundo recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que **o custo inerente a cada uma dessas etapas compõe o preço final da operação e a base de cálculo do imposto**. Também não se vislumbra, in casu, o periculum in mora que, na realidade, é inverso, tendo em vista que a administração poderia deixar de arrecadar valores vultosos, dado o enquadramento da Agravada como grande consumidora de energia. Precedentes do STJ.” (g.n.)

Diante do real entendimento quanto ao conteúdo da base de cálculo do imposto em questão, corroborado pela recente jurisprudência acima colacionada que tratou de examinar com mais profundidade o assunto, confirma-se que seria manifestamente ilegítima e contrária a todo arquétipo constitucional e legal da norma padrão de incidência do ICMS-Energia Elétrica tentar suprimir estes dois componentes do custo desta espécie de mercadoria, excluindo da base de cálculo do tributo os valores correspondentes ao TUST e TUSD.

V. CONCLUSÃO.

Diante das considerações acima expendidas, sobretudo pautando-se nos dispositivos da Constituição Federal e legislação complementar que regem a matéria, outra conclusão não poderá advir senão que a TUST e a TUSD, na qualidade de elementos integrantes – e indissociáveis – do custo da energia fornecida ao consumidor final, não podem ser excluídos da base de cálculo do ICMS incidente sobre operações relativas à circulação de energia elétrica.



**GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
PROCURADORIA FISCAL**

V. A IMPROCEDÊNCIA DOS PEDIDOS E O ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA.

Ante o exposto, requer o Estado da Bahia que:

a) seja julgado totalmente improcedente a ação, condenando a parte autora no ônus da sucumbência e declarando a legalidade da inclusão de todos os custos que compõem o preço da energia elétrica – dentre eles os valores da TUST e TUSD – na apuração da base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo da energia elétrica;

b) a produção de provas através de todos os meios em direito admitidos, desde já requerendo juntada de documentos em prova e contraprova, perícia técnica, sem prejuízo de outros que se mostrem necessários.

Pede deferimento.

Salvador, 12 de julho de 2017.


CLAUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINÃ

PROCURADORA DO ESTADO