

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Guilherme Venturini Floresti

**A NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO DO SISTEMA
DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD) PAGAS PELO CONSUMIDOR LIVRE DE
ENERGIA ELÉTRICA**

Especialização em Direito Tributário

São Paulo

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Guilherme Venturini Floresti

**A NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO DO SISTEMA
DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD) PAGAS PELO CONSUMIDOR LIVRE DE
ENERGIA ELÉTRICA**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário sob orientação da Prof^a Dr^a Iris Vânia Rosa

São Paulo

2019

Banca examinadora

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar se a TUSD – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - paga pelos consumidores livres de energia elétrica integra ou não na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações relativas a energia elétrica. Para tanto, dividiu-se este trabalho em cinco capítulos. No primeiro, o tema é introduzido de maneira a contextualizar a problemática do tema, limitando a abrangência do tema e deixando claro o que será abordado. No segundo capítulo, faz-se um breve histórico do setor elétrico brasileiro, abordando pontos de sua implementação, expansão e reformulação, indicando os principais agentes nele presentes. No terceiro capítulo, analisa-se o sistema de transporte de energia elétrica em detalhes, abordando a tarifa para remunerar tal serviço, bem como os ambientes de contratação regulado e livre, com as suas diferenças jurídicas. No quarto capítulo, é traçada a regra matriz de incidência do ICMS incidente sobre as operações de energia elétrica, dando foco na composição de sua base de cálculo. Por fim, no último capítulo, conjuga-se a regra matriz de incidência desenhada no capítulo quatro face as informações obtidas nos capítulos anteriores, a fim de demonstrar se a TUSD paga pelos consumidores livres não integra a base de cálculo do ICMS.

Palavras-Chaves: ICMS, TUSD, Regra Matriz de Incidência, Consumidor Livre, Energia Elétrica

Abstract

This work aims to analyze whether the TUSD - tariff of use of the distribution system- paid by the free consumer of electricity integrate or not on the basis of calculation of the ICMS incident on the electric operations. To this end, this work was divided into five chapters. In the first, the subject is introduced in order to contextualize the issue of it, limiting the scope of the theme and making clear what will be approached. In the second chapter, a brief history of the Brazilian electric sector is made, addressing points of its implementation, expansion and reformulation, indicating the main agents present in it. In the third chapter, the electric energy transport system is analyzed in detail, addressing the tariff to remunerate such service, as well as the regulated and free hiring environments, with their legal differences. In the fourth chapter, the rule of incidence of ICMS incident on electrical energy operations is traced, giving focus on the composition of its calculation base. Finally, in the last chapter, the rule of incidence drawn up in chapter four is combined with the information obtained in the previous chapters, in order to demonstrate whether the TUSD paid by the free consumers does not integrate the ICMS calculation basis.

Key-Words: ICMS, TUSD, Rule of incidence, free consumer, electric energy

SUMÁRIO

2	INTRODUÇÃO.....	7
3.	O SETOR ELÉTRICO NO BRASIL E SEUS PRINCIPAIS AGENTES.....	9
3.1.	Breve Histórico do Setor Elétrico	9
3.2.	Atual Desenho Legislativo do Setor Elétrico	13
3.3.	Principais entes do setor elétrico brasileiro	16
4.	O SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA	18
4.1.	O Serviço Público de Fornecimento de Energia Elétrica.....	18
4.2.	A remuneração dos sistemas de fornecimento de energia elétrica: a tarifa de energia	20
4.2.1.	A Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD)	23
4.3.	Ambiente de Contratação Regulada (“ACR”) e Ambiente de Contratação Livre (“ACL”)	24
5.	O ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS AO FORNECIMENTO DE ENERGIA	28
5.1.	Regra Matriz de Incidência Tributária e o princípio da legalidade	28
5.2.	O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.....	32
5.3.	O ICMS incidente sobre as operações relativas a energia elétrica	33
5.3.1.	Critério Material	34
5.3.2.	Critério Temporal	36
5.3.3.	Critério Espacial:.....	37
5.3.4.	Critério Pessoal	37
5.3.5.	Critério Quantitativo	38
6.	A INCIDÊNCIAS DO ICMS SOBRE A TUST E TUSD SOBRE AS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENERGIA ELÉTRICA DOS CONSUMIDORES LIVRES	41
6.1.	O Entendimento Jurisprudencial	43
7.	CONCLUSÃO	50

1. INTRODUÇÃO

Recentemente, uma discussão ganhou destaque devido à recente alteração de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ): a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD, paga pelos consumidores de energia elétrica, que até então, segundo jurisprudência consolidada pelo Tribunal que não integrava a base de cálculo do ICMS incidente sobre operações relativas a energia elétrica, tomou o foco das discussões após novo entendimento exarado no REsp nº 1.163.020/RS decidir que a tarifa integre a base de cálculo do imposto, sob o argumento de que a distribuição é parte integrante do fornecimento de energia e, portanto, a TUSD deve integrar o ICMS, independentemente do contexto de contratação em que está inserida.

Em que pese tal mudança de posicionamento pela Primeira Turma do STJ, a discussão não tornou-se pacífica, visto que em momentos posteriores a Segunda Turma do STJ reafirmou o posicionamento anterior de que a TUSD não integra a base de cálculo do ICMS, razão pela qual o tema encontra-se para julgamento em sede de Recurso Repetitivo, sob o tema nº 986.

Neste contexto, levando em consideração esta discussão jurídica, o presente trabalho busca contribuir ao desenvolvimento de teses ao entendimento da incidência ou não do ICMS sobre a TUSD. Mais especificamente, o trabalho aborda a incidência da TUSD paga pelo consumidor livre de energia elétrica, uma categoria especial de consumidor de energia, tratado de maneira própria pela legislação setorial.

Para tanto, o trabalho se inicia no capítulo dois com breve histórico do setor elétrico brasileiro, com foco a demonstrar a transição do modelo estatal puro ao modelo atual, marcado por regulamentação mais liberal, acompanhado alterações legais que permitiram e incentivaram que agentes privados participassem do setor de transporte de energia elétrica.

Posteriormente, no capítulo três, é analisado o setor de transmissão e distribuição de energia elétrica, ou simplesmente o mercado de transporte de energia elétrica. Remunerado por tarifas, a seção irá analisar a composição destas tarifas que o remuneram, de acordo a modalidade de contratação de tal setor com o consumidor.

No capítulo quatro, analisa-se o ICMS sobre a energia elétrica. Inicia-se com a construção da regra matriz de incidência, o instrumento lógico que permite a devida análise dos tributos, abordando cada critério que a compõe.

Por fim, no capítulo cinco, há uma concatenação dos capítulos anteriores, de modo a verificar se a TUSD paga por consumidores livres tenha a incidência do ICMS sobre o valor pago pela tarifa, sendo confrontado o resultado obtido com a recente jurisprudência do STJ.

Importante mencionar algumas restrições do presente trabalho. Este trabalho não se prestará a analisar questões referentes a outros tributos que possuem incidência, direta ou não, sobre a energia elétrica, como os valores referentes a PIS e COFINS. A questão será exclusiva sobre os valores referentes ao ICMS.

De outro giro, o trabalho também não se prestará a questionar aspectos referentes a legitimidade da cobrança do ICMS sobre a energia elétrica de consumidor final, questões processuais de ações tributárias referente ao ICMS sobre a energia elétrica ou mesmo questões relativas a administração tributária em sede de energia elétrica.

De mesmo modo, questões relativas à forma de cômputo das tarifas de energia elétricas e sua adequação à incidência do ICMS não serão abordadas com profundidade, dado que além do escopo jurídico tributário deste trabalho e se aproximam de outros ramos do conhecimento, como contabilidade, economia e engenharia.

Por fim, importante mencionar que outros elementos que compõe a tarifa de energia, como os encargos setoriais, não objeto da discussão do trabalho

2. O SETOR ELÉTRICO NO BRASIL E SEUS PRINCIPAIS AGENTES

2.1. Breve Histórico do Setor Elétrico

A utilização da energia elétrica no Brasil data desde o século XIX, tendo como marco inaugural a introdução da iluminação elétrica da estação central da Estrada de Ferro D. Pedro II. Apesar de tal fato, a primeira concessão de prestação de energia elétrica somente se daria em 1899, em nome da empresa canadense *São Paulo Light and Power* (DE BRITO, 2017, p. 299). Até então, a utilização de energia elétrica se dava de maneira setorial e regional, não havendo regulação a nível nacional, dado que as limitações técnicas e orçamentárias para a implementação da então recente tecnologia em solo nacional impediam que a demanda justificasse preocupação por seu regramento.

A legislação do setor elétrico somente iria se aperfeiçoar com sua disseminação ao longo do século XX, acompanhando o desenvolvimento tecnológico e as obras de infraestrutura necessárias para a sua expansão e acessibilidade, bem como à incorporação da eletricidade no cotidiano das pessoas.

Assim, durante a República Velha (1889-1930), alguns decretos foram editados como medidas isoladas que, em suma, traziam alguns princípios para as concessões e estabeleciam limites para as tarifas que remuneravam o serviço de fornecimento de energia, como foi o Decreto nº 5.407/1904, que reduzia as tarifas cobradas quando o lucro das concessionárias excedesse 12% (DE BRITO, 2017, p. 300).

Seria somente no Governo Vargas, marcado pela alta intervenção estatal na economia e pela regulação de setores considerados estratégicos, que seria construído um diploma mais amplo do setor elétrico: o Decreto nº 26.234 de 1934, também conhecido como Código de Águas:

A base legal do setor elétrico remonta ao Código de Águas (...) que estabeleceu que as concessões para aproveitamento hídrico deveriam ser outorgadas por Decreto Presidencial e que a tarifa de energia elétrica, definida a partir do custo de serviço, proporcionando um retorno mínimo garantido sobre o investimento realizado (PIERONI, 2005, p. 5, *apud* DE BRITO, 2017, p. 301).

Em linhas gerais, a grande inovação do Código de Águas estava em sua capacidade de, em um mesmo diploma normativo, trazer para a ao Poder Público a atribuição de fiscalizar às concessões, que agora passavam a ter normas mais concretas e limites mais rígidos. Essa fiscalização se guiava para que fosse possível alcançar o equilíbrio entre a prestação de serviço adequado e a estabilidade financeira das concessionárias durante o processo de fixação de tarifas razoáveis (VALADÃO, p. 41, 1933, *apud*, DE BRITO, 2017,p. 302). Estes princípios seriam sempre a base de toda legislação subsequente do setor.

Com a intensificação do nacionalismo do Estado Novo (1937-1946) e seu estímulo à industrialização, o setor elétrico passou a ser fortemente regulado, dado ser considerado um setor chave para o desenvolvimentismo brasileiro. Para tanto, a Constituição de 1937 trazia dispositivo que vedava o aproveitamento hidráulico por empresas estrangeiras, o que priorizava os empreendimentos nacionais, ao passo que a criação do Conselho Nacional de Águas e Energia Elétrica (CNAEE) em 1939, evidenciava o interesse estatal no setor, que passaria se submeter a forte intervenção estatal no setor, visto que a havia interesse público para fosse garantido o interesse do emprego de energia elétrica em serviços públicos federais e atividades agrícolas (LIMA, 2014, p. 18).

Neste momento, a importância do serviço de fornecimento de energia elétrico, junto a diversos outros que passaram a ganhar destaque no então modelo de Estado, deu início a diversos movimentos institucionais que vieram a incentivar e garantir sua prestação de forma contínua, bem a incentivar sua ampliação:

(...) Nesse período histórico surgem princípios norteadores da prestação do serviço de utilidade pública: (i) reversão do patrimônio da concessionária ao poder concedente após o termino do contrato; (ii) justa remuneração do capital; (iii) pagamento dos concessionários em moeda nacional; (iv) remuneração e depreciação dos bens do concessionário com base no custo histórico. (LIMA, 2014, p. 18).

Nas décadas seguintes, em que pese o fim da Era Vargas, o setor elétrico permaneceu em foco, recebendo diversos estudos buscando sua

viabilização na década de 50¹, o que fez com que o desenho institucional marcado pela ampliação do papel do Estado. Com políticas públicas que exaltavam a importância do setor elétrico, como foi o Plano SALTE no governo Dutra, institui-se novas empresas geridas pelo Governo Federal e pelos governos estaduais na década de 50, como a Companhia Estadual de Energia Elétrica (CEEE), a Centrais Elétricas de Minas Gerais (CEMIG) e Furnas Centrais Elétricas (FURNAS) (DE BRITO, 2017, p. 305). Para gerir o setor, foi criado o Ministério de Minas e Energia (MME) em 1960 e, no ano seguinte, foi oficializada a criação da Eletrobrás, sociedade de economia mista que passaria a coordenar as empresas do setor elétrico, sendo que suas atribuições foram definidas posteriormente pela Lei nº 5.899/1973.

A ampliação da infraestrutura energética, por sua vez, se daria nas décadas de 60 e 70, momento marcado pela construção de diversos empreendimentos hidrelétricos de grande porte, como Itaipu Binacional, as usinas hidrelétricas de Ilha Solteira, Paulo Afonso IV e Tucuruí, bem como o projeto nuclear em Angra dos Reis (PAIXÃO, p. 43-44, 2000, apud, DE BRITO, 2017, p. 307). Nestas décadas, a política pública era de ampliação da energia elétrica para o máximo aproveitamento do potencial hídrico para a geração de energia, bem como ampliar a rede elétrica para além dos grandes centros urbanos.

Com os interesses nacionalistas do período, marcado pelo “milagre econômico”, buscando incentivar o crescimento industrial. Para tanto, foi editada a Lei nº 5.655/71, que criou o novo modelo de financiamento do setor elétrico, a Reserva Global de Reversão (RGR), centralizando na Eletrobrás as decisões de investimentos (LIMA, 2014, p. 24).

Contudo, modelo de expansão setorial do setor elétrico, até então totalmente calcado em investimentos públicos, passava a apresentar sinais de enfraquecimento. A centralização de poder financeiro do setor na Eletrobrás, o

¹ “Em 1951, foi criada a Comissão Mista Brasil-Estados Unidos para o Desenvolvimento Econômico (CMBEU), que apontou quatro fatores para o déficit eletroenergético brasileiro: i) forte urbanização; (ii) crescimento industrial recente; (iii) controle sobre tarifas de energia elétrica; e (iv) direcionamento da matriz energética para fontes elétrica e petróleo, em substituição à lenha e ao carvão. (LIMA, 2014, p. 22)

consequente enfraquecimento do poder decisório das concessionárias de transporte, o modelo verticalizado estatal de fornecimento de energia (ou seja, a atuação estatal em todos elos da cadeia de transporte) e a situação macroeconômica desgastou o setor, bem como retirou-lhe sua capacidade de se financiar.

Embora os custos com geração e transporte de energia aumentassem, as tarifas permaneciam módicas aos consumidores, a fim de que estes não fossem prejudicados. O, com desgastes na sua capacidade de financiamento e incapaz de expandir sua rede.

Para resolver tal situação, seria necessário aumentar a tarifa paga pelo consumidor final, medida impopular que o governo evitou ao máximo tomar. Visando contornar tal questão, editou-se o Decreto nº 1.383/74 determinou equalização tarifária aos consumidores finais em todo território nacional, fazendo com que diversos custos adicionais fossem suportados por distribuidoras, por meio de política de subsídios cruzados² para os distribuidores.

Tal prática mostrou-se responsável pela “acomodação dos gestores das concessões de serviço público quanto à busca por eficiência administrativa e racionalização dos investimentos”, bem como desestimulou “a contenção de custos (...) uma vez que os ganhos ou perdas relacionados a esta prática seriam socializados com os demais agentes de distribuição do SEB” (OLIVEIRA, 1998, *apud*, DE BRITO, 2017, p. 309). A elevação de custos dos distribuidores sem a contrapartida no aumento da tarifa ou na revisão da remuneração dos contratos de concessão fazia com que investimentos na ampliação da rede de transporte de energia fossem inviabilizados, bem como comprometesse ainda mais a capacidade de financiamento do setor, que já se encontrava frágil.

² Em breve síntese, um *subsídio cruzado* consiste no estabelecimento de pagamento adicional por parte de um determinado grupo em detrimento de outro. No caso do Decreto nº 1.383/74, a fim de que todos os consumidores pagassem a mesma tarifa, as distribuidoras teriam que arcar com o gasto de fornecer energia os consumidores que estivessem mais distantes de seus centros de distribuição.

Aliado a tal fator, a conjuntura macroeconômica no período, marcado pela alta dos juros e o câmbio desvalorizado, prejudicou ainda mais a saúde financeira das empresas do setor elétrico, que se encontravam extremamente endividadas. A situação tornava-se ainda pior diante o cenário político nacional, onde o reajuste tarifário era contido como medida artificial de contenção de inflação:

Medidas arbitrárias como o congelamento de tarifas e o uso político-partidário das empresas elétricas levaram o setor a uma profunda crise institucional, caracterizada por um quadro de inadimplemento generalizado entre concessionárias de distribuição (em sua maioria estaduais), empresas geradoras (em sua maioria federais), e o próprio governo federal. (BRITO, 2009, apud, DE BRITO, 2017. p. 309)

A situação econômica brasileira e a situação financeira do setor elétrico chegaram no seu pior período durante a década de 80, momento o país vivia uma alta inflação e necessitava conter seu déficit por meio de um ajuste fiscal. Os novos rumos da política, com fim da ditadura militar e o início do novo governo democrático, indicavam movimentação para contar os gastos públicos com o setor elétrico diminuíssem ao passo que o fornecimento de energia continuasse a operar.

Assim, surgia o embrião de um novo modelo de Estado Brasileiro, e, por decorrência, de setor elétrico, que teria como objetivos a diminuição da participação estatal e a liberalização dos mercados por meio de aumento da participação de agentes privados. A dificuldade, contudo, residiu na forma como estes últimos seriam incentivados a participar do setor, dado que, por anos, atuavam apenas como consumidores.

2.2. Atual Desenho Legislativo do Setor Elétrico

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, manteve-se à União tanto a titularidade dos potenciais de energia hidráulica (art. 20, VIII) bem como a competência para explorá-los, seja diretamente ou por meio de particulares (mediante autorização, concessão ou permissão), os serviços e as instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos (ou seja, onde se localizam os rios e as quedas d'água). Além disso, a competência para legislar sobre energia manteve-se exclusiva da

União (art. 22, IV), denotando que persistiu no ordenamento jurídico a importância da matriz energética como setor estratégica ao Brasil.

De maneira geral, a Constituição Federal de 1988 não trouxe nenhuma grande inovação ao setor elétrico. A verdadeira mudança no arcabouço jurídico no setor se daria somente na subsequente década de 90, marcada por intenso processo de reforma legislativa rumo uma “abertura institucional”, onde o novo regramento reduziu o âmbito de exclusividade da atuação estatal e permitiu-se maior participação do particular, seja por meio de novas hipóteses de concessões de serviços públicos, seja por privatizações de entes estatais, no contexto do Plano Nacional de Desestatização (Lei nº 8.031/90).

Assim, durante o Governo Itamar Franco, a primeira grande reforma do setor veio com a Lei nº 8.631/1993, que extinguiu a equalização de tarifa de energia elétrica aos consumidores finais por meio do fim dos subsídios cruzados. Também criou contratos de suprimento entre geradores e distribuidores, alterando o modelo tarifário que remunerava o setor elétrico, por meio da introdução do modelo de teto-tarifário (*price cap*), permitindo que as distribuidoras participassem do processo de definição de tarifa³, que agora refletiam os custos reais da distribuição e transmissão.

Segundo a Lei nº 8.631, as novas tarifas seriam fixadas após a propostas de tarifa das concessionárias de energia serem aprovadas pelo Poder Concedente em procedimento próprio, respeitando os parâmetros de justa remuneração das tarifas e adequação ao serviço prestado.

Ao delegar maior participação das concessionárias durante o processo de fixação dos preços das tarifas, a nova lei retirou do Estado a possibilidade de influir diretamente sobre o preço das tarifas, impedindo a ingerência política para fins de controles de preços, bem como “definiu as diretrizes básicas para a reorganização das empresas atuante no setor elétrico, além de reavaliar suas

³ “Historicamente, o modelo tarifário no setor elétrico brasileiro era pelo “custo de serviço”, também denominado “regulado pela taxa interna de retorno”. Nesse modelo, baseado na característica de monopólio natural – que, até então, permeava o sistema elétrico de modo global -, os preços devem remunerar os custos totais do serviço acrescidos de margem adequada a proporcionar taxa interna de retorno atrativa ao investidor. Assim, o preço final pago pelo consumidor é obtido pela equivalência entre receita bruta e receita requerida para remunerar os custos com a produção.” (LIMA, 2014, p. 29)

áreas de concessão” (RAMALHO, 2003, *apud*, DE BRITO, 2017, p. 311). Por consequência, aumentava-se o interesse privado no setor, dado que diminuía a incerteza operacional e no retorno dos agentes diante um controle de preços.

Simultaneamente, em vistas ao contexto normativo como um todo, iniciava-se um novo modelo estatal, mais enxuto e ligado à responsabilidade fiscal e o equilíbrio das contas públicas. A desestatização de diversas empresas públicas, a participação de capital privado nos setores de água e energia, o novo diploma de licitações (a Lei nº 8.666/93) e a desestruturação da Eletrobrás demandaram um novo arcabouço legislativo ao setor elétrico (CARVALHO, 2017, p. 114).

Dentre as novas alterações, destaca-se: (i) a Lei nº 8.987/95, que trouxe o novo marco das concessões no Brasil, que dava maior destaque à política tarifária, incluindo os processos de revisão e reajuste anual, a fim de preservar a viabilidade econômico-financeira da concessão; (ii) a Lei nº 9.074/95, que complementou a Lei nº 8.987/95.

Embora a Lei nº 8.631/93 tenha iniciado o processo de desburocratização no setor, reestruturação institucional e regulamentar do setor elétrico veio com a Lei nº 9.074/95. Criando os conceitos de produtor independente de energia elétrica (ou seja, o produtor que produza energia por conta e risco para determina localização) e de consumidor livre (abordado em seção posterior deste trabalho), esta lei introduziu a competição nos segmentos de geração e de comercialização de energia elétrica (antes vistos como monopólios legais pela legislação), através da criação de novos agentes e do acesso livre às redes de distribuição⁴ (ROLIEM & SALIBA, 2005, p.50).

Posteriormente, a Lei nº 9.648/98 e o Decreto nº 2.655 criaram o Mercado Atacadista de Energia Elétrica, que regulavam o ambiente onde iria operar a compra e venda de energia elétrica. Posteriormente, essa estrutura foi

⁴ O livre acesso às redes de distribuição é fruto do desenvolvimento da teoria da *essential facilities doctrine*, em que o proprietário de uma dada infraestrutura não deve impor óbices para que outros agentes se liguem a sua estrutura. No caso da energia elétrica, está prevista no art. 15, §6º da Lei nº9.074/95, permitindo que consumidores livres possam se ligar livremente à transmissores e distribuidores de energia, contanto que paguem a sua respectiva remuneração.

sucedida pela Lei nº 4.848/2004, que criou a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE).

Estas alterações foram essenciais para a desverticalização⁵ do setor elétrico: geração, transmissão e distribuição deixavam de ser vistas como atividades submetidas ao monopólio estatal, ao mesmo tempo que se passou a ressaltar o caráter essencial da atividade econômica legada aos sistemas da transmissão e distribuição de energia (EL HAGE, 2011, p. 07).

2.3. Principais entes do setor elétrico brasileiro

Na atual conjuntura, o setor elétrico possui diversos entes estatais regulando-o, a despeito da liberalização observada no final da década de noventa.

De uma maneira mais programática e encabeçando o direcionamento a longo prazo do setor, o Conselho Nacional de Política Energética (CNPE). Este Conselho, instituído pela Lei nº 9.478/97, presta assessoria ao Presidente da República em edição de medidas e estabelece diretrizes gerais a todo o setor.

Por sua vez, o Ministério de Minas e Energia, criado pela Lei nº 3.782/60, é o órgão integrado ao Governo Federal que age de forma mais autônoma e concreta que o Conselho, embora também edite normas programáticas para o setor, além de representar os interesses da União na qualidade de Poder Concedente. Dentre suas atribuições no setor de energia está a formulação e de implementação de políticas para o setor energético (GONÇALVES e WALVIS, 2014, p. 13).

Como autarquia vinculada ao MME, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) é a reguladora do setor elétrico, criada pela Lei nº 9.427/96 e instituída pelo Decreto nº 2.335/97. Dentre seus objetivos está a regularização e fiscalização da geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica (o que inclui homologar as tarifas de remuneração de cada agente); checagem da qualidade dos serviços prestados; e supervisionar os

⁵ O modelo verticalizado anterior consistia na propriedade, gerência e operação de todas etapas do processo de fornecimento e transporte de energia por parte do Estado.

leilões para contratação de energia elétrica pelas distribuidoras no âmbito realizados pela CCEE (GONÇALVES E WALVIS, 2014, p. 14).

O Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), criado pela Lei nº 9.648/98 e regulada pelo Decreto nº 2.655/98, com alterações pelo Decreto nº 5.081/04 e pela Lei nº 13.360/16. É o órgão responsável por coordenar e controlar as instalações de geração e transmissão de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional (“SIN”). Para tanto, desenvolve estudos e medições para garantir a expansão da rede de transmissão de energia, promove a otimização do sistema e adota medidas de minimização de custos.

A Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) trata-se de associação civil sem fins lucrativos fiscalizada pela ANEEL e integrada pelos agentes que atuam no mercado de compra e venda, sendo que possuem atribuições e responsabilidade perante a viabilização da comercialização de energia elétrica no Sistema Integrado Nacional. Tem por finalidade viabilizar a comercialização de energia elétrica no Sistema Interligado Nacional nos Ambientes de Contratação Regulada (“ACR”) e de Contratação Livre (“ACL”), sendo responsável pela gestão dos contratos, realização dos leilões de compra e venda de energia para o ACR, bem como manter os registros de dados.

3. O SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

3.1. O Serviço Público de Fornecimento de Energia Elétrica

Segundo a definição trazida por Di Pietro, serviço público consiste em uma atividade material que legalmente foi atribuída ao Estado, “para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público” (DI PIETRO, 2013, p. 106).

Deste trecho, extrai-se que o serviço público é de titularidade do Estado, contudo sua execução pode ser realizada por terceiros por meio de procedimentos administrativos adequados, conforme dispõe o art. 175 da CF.

Não há dúvida de que a produção e distribuição de energia são considerados serviços essenciais pelo ordenamento jurídico brasileiro. Como é cediço, o art. 21, inciso XII, alínea “b” da Constituição, atribuiu à União a competência para legislar sobre os serviços e instalações de energia elétrica e aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os estados onde se situam os potenciais hidroenergético. De outro lado, a Lei nº 7.783/89, em seu art. 10, inciso I, considera a produção e distribuição de energia como serviços essenciais e que não podem ser paralisados por completo em caso de greve. Por fim, o art. 4, §5º da Lei 9.074/95 trata as concessionárias de transmissão e distribuição de energia pública como “concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviço público”.

Logo, patente que o fornecimento de energia elétrica é serviço público e que este é passível de ter sua execução delegada a particulares, nos termos da Lei nº 8.987/95 e nº 9.074/95. Desta forma, foca-se o estudo em suas etapas de transporte: a transmissão e a distribuição.

A transmissão é a condução de energia gerada⁶ entre a usina geradora e a distribuidora por meio de sistemas de cabos, torres ou mesmo fiação

⁶ A geração de energia consiste na produção de energia elétrica através de alguma matriz capaz de transformar fenômenos físicos e químicos em energia elétrica, como o força gerada por quedas d’água

subterrânea. Pelo sistema de transmissão, a energia transportada possui tensão elevada para que seja possível transportá-la para longas distâncias, razão pela qual é utilizada infraestrutura feita visando a segurança, através de normas que determinam altura mínima de torres e suporte dos cabos por meio de isoladores.

Dada essa infraestrutura especializada, a instalação e a manutenção do sistema de transmissão, bem como a sua operação diária, mostram-se extremamente custosas, bem como demandam elevados investimentos para sua expansão. Tais fatos fazem com o sistema de transmissão opere em regime econômico de monopólio natural⁷ e também legal, fazendo com que uma concessionária transmissora de energia atue em determinada área. Este monopólio é regulado pela Lei nº 9.074/95, bem como pelo contrato de concessão que rege a atuação de cada empresa de transmissão (com a mesma lógica para a distribuição).

Este monopólio, em que pese as vantagens conferidas à concessionária, não lhe traz qualquer possibilidade de discriminar usuários ou mesmo impedir que determinados usuários de acessar sua rede, independentemente do seu consumo. O fato de a transmissão de energia ser serviço essencial faz com que a Lei nº 9.074/95, em seu artigo 15, §6º, determine que a concessionária de transmissão não possa vedar qualquer usuário de se conectar às redes de transmissão. Trata-se do livre acesso às redes de transmissão e distribuição de energia:

Não há para a concessionária de transmissão qualquer poder de escolha quantos aos usuários dos serviços, devendo ainda a transmissora garantir o livre acesso de todos os agentes setoriais à rede básica, estando obrigada ainda à prestação

(i.e. usinas hidrelétricas), a combustão de carvão e biomassa (i.e. usinas termelétricas) e reações nucleares (i.e. usinas nucleares).

⁷ Um monopólio natural ocorre quando os custos para a construção de uma infraestrutura básica de produção são substanciais em relação aos custos totais de operação. Em um monopólio natural, os custos fixos de produção (ou seja, aqueles necessários para iniciar a produção) são altos, ao passo que os custos para a expansão da produção (os chamados custos marginais de produção) são relativamente baixos. No caso de transportadoras de energia, a infraestrutura principal, que consiste nas torres e nos cabos de alta tensão, demandam altos investimentos e não há eficiência econômica em duplicar a infraestrutura, mas sim em ampliar a já existente.

do serviço adequado aos usuários. Faz-se presente, portanto, o caráter da universalidade do serviço.

O *livre acesso* configura-se como o direito conferido a qualquer agente setorial ou consumidor livre a se conectar e fazer uso do sistema elétrico mediante o ressarcimento dos custos envolvidos, independentemente da comercialização de energia. Nada mais é do que direito do solicitante de transitar sua energia pelas redes de transmissão ou distribuição. Esta garantia foi instituída pela Lei nº 9.074/1995, em seu artigo 15, §6º.(LIMA,2014, p. 91)

O livre acesso ao sistema de transmissão (e distribuição) é o que permite que haja a comercialização de energia, conforme os art. 9º da Lei nº 9.648/98, art.2º do Decreto nº 2.655/98 e da Resolução ANEEL nº 281/99. Pelo acesso livre é que agentes podem se ligar diretamente às redes de transporte de energia e terem acesso à energia diretamente, sem que dependam dos serviços adicionais das transmissoras e distribuidoras (como o rebaixamento da tensão).

A distribuição, por sua vez, consiste na compra e revenda de energia elétrica para consumidores (cativos e livres, conforme será explicada posteriormente), bem como no rebaixamento da tensão (que, como dito, provém das redes de transmissão em níveis muito maiores que a grande maioria dos consumidores seria capaz de utilizar).

Disciplinado pelos arts. 4º, 22 e 23 da Lei nº 9.074/95, bem como no art. 1º, §2º, da Lei nº 10.848/04, o setor de distribuição de energia também configura-se como um mercado de monopólio natural e que também deve resguardar o livre acesso. Pelo livre acesso, consumidores livres podem adquirir energia de fornecedores de energia elétrica através da estrutura disponibilizada pelas distribuidoras, razão pela qual a concessionária apenas pode cobrar “os valores relativos ao uso e conexão do seu equipamento, valores estes fixados pela ANEEL” (CARVALHO, 2017, p. 125).

3.2. A remuneração dos sistemas de fornecimento de energia elétrica: a tarifa de energia

A tarifa consiste em uma modalidade de preço público que remunera a prestação de um serviço público prestado sobre o regime de concessão. Segundo Schwind, a tarifa é a “contraprestação pela utilização da infraestrutura disponibilizada pelo concessionário”, sendo que deve representar a opção de “atribuir em alguma medida aos usuários o custeio da prestação do serviço”

(2010, p. 44). Completa-se tal definição o fato que tarifa também viabiliza a ampliação da infraestrutura do serviço público prestado, dado que muitos contratos de concessão possuem como obrigação às concessionárias a realização de obras e investimentos para a expansão dos serviços.

Sua previsão no ordenamento jurídico encontra-se, de início, no próprio texto constitucional, embora restrito ao viés formal: nos termos do artigo 175, §3º da Constituição Federal, cabe a lei dispor sobre a política tarifária de serviços públicos.

A lei em questão, a Lei nº 8.987/95, traz dispositivos que regulam a política tarifária. A título de exemplo, cita-se: o art. 6º, inciso I, que determina que a definição de serviço adequado deverá observar a modicidade tarifárias; em seu artigo 9º; que determina a tarifa do serviço público será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação; o art. 13, que determina que as tarifas poderão ser diferenciadas em função das características técnica e dos custos específicos proveniente do atendimento aos distintos segmentos de usuários; o art. 15, que determina que a menor tarifa será um dos critérios utilizados para o julgamento das propostas na licitação será a menor tarifa.

Pelos dispositivos citados, observa-se que, como observa Schwind, a tarifa mostra-se um elemento negocial da concessão (2010, p. 45), dado que não apenas é calculada para cobrir os custos a prestação de serviço, mas também deve levar em conta o retorno esperado da concessionária vencedora da licitação e, ao mesmo tempo, sua modicidade ao usuário⁸.

Em se tratando de concessões de energia elétrica, a tarifa assume o propósito de remunerar de maneira justa a prestação do serviço de fornecimento de energia elétrica, sem que deixe de se configurar uma tarifa módica (que, inclusive, é expressamente citada pelo art. 3º, inciso IV, do Decreto nº 2.335/97, que traz o Regimento da ANEEL). Esta tarifa é definida de

⁸ A modicidade tarifárias, um dos princípios norteadores para a sua fixação, consiste, em síntese, em sua adequação ao nível de renda do usuário, ao passo que seja capaz de cobrir os custos do serviço prestado e proporcione um certo percentual de rentabilidade (LOUREIRO, 2000, p. 33). Observa-se, então, que há um delicado balanceamento para a determinação da tarifa, de modo que seu valor não exclua usuários de sua utilização ao mesmo tempo que permita que a remuneração do serviço permita sua continuidade.

acordo os contratos vencedores dos leilões públicos e levam em conta diversos fatores, como área geográfica, número de consumidores nos locais, distância dos centros de distribuição e transmissão e relevo onde a infraestrutura será inserida (CARVALHO, 2017, p.183).

Segundo o MME, em seu sítio oficial, a tarifa de energia é composta pela soma dos custos, dos valores de investimentos e demais valores necessários para a viabilização do fornecimento de energia:

A tarifa de energia elétrica é a composição de valores calculados que representam cada parcela dos investimentos e operações técnicas realizadas pelos agentes da cadeia de produção e da estrutura necessária para que a energia possa ser utilizada pelo consumidor. A tarifa representa, portanto, a soma de todos os componentes do processo industrial de **geração**, transporte (**transmissão e distribuição**) e **comercialização** de energia elétrica. São acrescidos ainda os encargos direcionados ao custeio da aplicação de políticas públicas. Os impostos e encargos estão relacionados na conta de luz.⁹¹⁰

Pelo trecho acima, observa-se que a tarifa de energia, em síntese remunera (i) o custo energético com a energia gerada e consumida. (ii) os custos com o transporte da energia até as unidades consumidoras (aqui incluída a transmissão e a distribuição), e (iii) os encargos setoriais

O custo energético referem-se ao repasse com a compra de energia gerada pelas distribuidoras, sendo determinado de acordo o leilão público de sua aquisição.

Por sua vez, os custos com transporte são definidas pela ANEEL, conforme o o art. 3º, inciso XVIII da Lei nº 9.427/96, sendo calculados por meio de tarifas para resmuniarem o serviço prestado, ou seja, referem-se aos custos incorridos pelas transportadoras e distribuidoras.

Os encargos setoriais consistem em contribuições criadas e aprovas em leis, com destinações própria, como o uso de usinas térmicas em épocas de regime hídrico baixo (Conta de Combustível Fósseis) ou o desenvolvimento de

⁹ Disponível em < <http://www.mme.gov.br/web/guest/5-tarifa-de-energia-eletrica>>. Acesso em 27/05/2019

¹⁰ A distinção feita entre “tarifa de energia elétrica” e “conta de luz” feita no trecho refere-se ao fato que não há a incidência dos impostos sobre a tarifa de energia elétrica, ao passo que a conta de luz seria o preço final arcado pelo consumidor final.

produção de energia limpa (Conta de Desenvolvimento Energético) (CARVALHO, 2017, p. 187)¹¹.

Ressalta-se que os encargos, a despeito da redação da Resolução ANEEL nº 281/1999, não estão associados ao fornecimento de energia, mas referem-se exclusivamente ao ressarcimento dos custos associados ao ponto de conexão (ROLIM e SALIBA, 2005, p. 55).

3.2.1. A Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD)

Observa-se que a tarifa de energia não é composta somente pela remuneração referente ao consumo de energia, mas também se refere aos custos com a distribuição de energia (ou seja, o transporte de energia elétrica). Este fato é responsável pela possibilidade que dois consumidores venham a pagar valores distintos pela mesma quantidade de quilowatts hora:

(...) (i) as distribuidoras têm um 'mix' de compra de energia muito diferente entre si; (ii) existem áreas de concessão que devido à grande extensão e à baixa densidade demográfica, necessitam de maiores investimentos para atender a cada consumidor; (iii) o nível de perdas (técnicas e comerciais) e o nível de inadimplência são muito distintos; (iv) volume de subsídios incluídos na tarifa (consumidores de baixa renda, fontes incentivadas, cooperativas etc) bastante variado entre distribuidoras; (v) redes de manutenção mais ou menos complexas, fazendo com que os custos operacionais sejam distintos e; (vi) tributos municipais e estaduais variam muito (RAMOS et al, 2012, *apud* DE BRITO, 2017, p. 177).

Todos os custos da distribuição são remunerados por meio de uma tarifa, a tarifa de distribuição (TUSD), a tarifa fixada pela ANEEL, nos termos do art. 3º, da Lei nº 9.427/96, sendo cobrada diretamente pela concessionária de distribuição de energia.

A TUSD tem como principal função remunerar o serviço prestado pelas distribuidoras de energia elétrica. Em termos contábeis, os custos das distribuidoras são divididos em duas categorias: (i) parcela A ou não gerenciáveis, onde estão os custos com compra de energia, transmissão e encargos setoriais; e (ii) parcela B ou gerenciáveis, onde está a distribuição de energia.

Na parcela A, os custos incorridos independem de atuação das distribuidoras (por isso o termo “não gerenciáveis”, ou seja, as distribuidoras

¹¹ Embora não seja objeto deste trabalho, convém ressaltar a natureza tributária dos encargos setoriais como contribuições (CARVALHO, 2017, p. 185).

não possuem gerência sobre a sua formação) e são repassados aos consumidores, sendo que estes incluem:

(...) preço da aquisição da energia, comprada pelas distribuidoras como obtida nos leilões; preço da energia comprada da Itaipu Binacional; preços da energia em contratos bilaterais; e ainda os custos de transporte de energia, pois as distribuidoras recebem a energia comprada das geradoras através das instalações de transmissão, nas subestações e linhas, e pagam por essa utilização. (CARVALHO, 2017, p. 185)

Por sua vez, a parcela B consiste em custos incorridos pela própria atividade da distribuidora, como “despesas com administração, manutenção, instalações, materiais, remuneração do investimento, depreciações e reservas” (CARVALHO, 2017, p. 190). Ou seja, são custos que as distribuidoras incorrem conforme a execução de sua atividade, sendo que são proporcionais a sua execução, além de incluírem os planos de expansão da rede de transporte.

Todos usuários de energia elétrica ligados ao sistema de distribuição pagarão a TUSD, dado que, salvo raríssimas exceções de usuários que se ligam diretamente ao sistema de transmissão, todos consumidores devem se ligar ao sistema de distribuição para receber a energia. Contudo, como será visto na próxima seção, a depender do tipo de consumidor de energia, o propósito de pagamento da tarifa pode se alterar.

3.3. Ambiente de Contratação Regulada (“ACR”) e Ambiente de Contratação Livre (“ACL”)

O atual sistema de distribuição de energia elétrica possui dois modelos, denominados ambientes: o Ambiente de Contratação Regulada (“ACR”) e o Ambiente de Contratação Livre (“ACL”).

No ACR, as distribuidoras, seguindo as diretrizes da ANEEL, compram energia necessária para o abastecimento de consumidores cativos (CARVALHO, 2017, p. 126), sendo que a aquisição por essas distribuidoras ocorre através de licitações na modalidade leilão (DE BRITTO, 2017, p. 324). Esses leilões são realizados pela CCEE e são supervisionados pela ANEEL sendo que os preços dos contratos são pré-definidos e não podem ser alterados (GONÇALVES e WALVIS, 2014, p. 17),

Os consumidores cativos são os usuários que compram a energia de concessionárias sem a possibilidade de negociar o preço da energia adquirida

ou mesmo de escolher de quem irá adquirir a energia. Este consumidor irá pagar tarifa que remunerará toda a cadeia de produção e transporte energético, incluindo tarifa que remunera o serviço de distribuição.

Por sua vez, o ACL consiste no ambiente onde comercializadores de energia e consumidores livres negociam preço, prazos, indexação e montante do consumo (CARVALHO, 2017, p. 127). Trata-se, portanto, do mercado de energia elétrica, que, quando submetidos aos respectivos contratos e respeitadas suas cláusulas, os consumidores livres podem adquirir a energia elétrica de qualquer um dos geradores de energia fixados em território nacional.

Esta negociação apenas é possível uma vez que o comerciante de energia e o consumidor livre não necessitam estar fisicamente conectados, dado que o papel da distribuidora, nesses casos, se altera: em que pese fisicamente a distribuidora continue a “fornecer” energia ao consumidor livre, juridicamente o seu papel se restringe a disponibilização da infraestrutura necessária:

Para possibilitar a compra de energia pelos consumidores junto às concessionárias de sua escolha, e, com isso, implementar o efetivo ambiente de competição nos segmentos de geração e de comercialização, garante-se a todos agentes o pleno acesso aos sistemas de rede (distribuição e transmissão). A disponibilização dos sistemas de rede, portanto, é instrumento básico à efetiva introdução da competição na geração e na comercialização de energia, viabilizando o exercício da opção dos consumidores livres e induzindo o incremento da oferta ao mercado pelos produtores independentes e autoprodutores de energia.” (ROLIM & SALIBA, 2005, p.51)”.

A criação do ACL remonta ao período de privatização do setor de distribuição de energia elétrica e de incentivo à comercialização de energia, razão pela qual o desenho institucional e contratual deste ambiente prestigia a operação de comerciar energia em detrimento das operações de transporte:

O objetivo da disponibilização do uso dos sistemas de rede (distribuição e transmissão), distintamente do processo de formação do preço de energia no mercado livre, impõe que sua remuneração seja neutro do ponto de vista comercial e segregada do preço da energia comercializada no mercado livre, uma vez que seu intuito é justamente viabilizar a competição nos segmentos possíveis de serem competitivos (comercialização livre e geração). Encontrava-se, dessa forma, o uso eficiente das redes, sinalizando investimentos e permitindo oportunidades igualitárias. Por essa razão, a disponibilização dos sistemas de rede (distribuição e transmissão) é regulada pela Aneel e é remunerada através da tarifa” (ROLIM & SALIBA, 2005, p. 51)

Para poderem negociar neste setor, os consumidores livres devem se submeter a uma série de contratos para que possam realizar tal escolhas, dependendo da forma farão sua conexão ao sistema: (i) caso conectem-se diretamente à Rede Básica, ou seja, em situação de tensão igual ou superior a 230 KV, deverão se sujeitar ao Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica, Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD) e Contrato de Conexão ao Sistema de Distribuição (CCD); (ii) caso estejam ligados ao sistema de distribuição, deverão se sujeita ao Contrato de Compra e Venda de Energia Elétrica; Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) e Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão (CCT). (ROLIM & SALIBA, 2005, p. 52).

A razão destes contratos é decorrência de exigência legal do art. 9º da Lei nº 9.648/98, que determina que a compra e venda de energia elétrica entre concessionária ou autorizadas dever ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.

Em outras palavras, a própria legislação setorial impõe contratos a serem firmados pelos consumidores livres que separem a atividade de fornecer energia da atividade de acessar a rede de distribuição. Tal fato faz com consumidores livres não contratem diretamente a concessionária responsável na área em que estão inseridos, bem como os dispensa de pagamento da tarifa regulada pela ANEEL. (LIMA, 2014, p. 95).

Dentre os contratos necessários para a atuação do livre mercado de energia, destaca-se o CUSD e o CUST, que consistem no instrumento legal hábil para permitir que o consumidor livre tenha acesso ao sistema de distribuição/transmissão, sendo que a distribuidora/transmissora é remunerada levando de acordo “montantes de uso” (GANIM, 2018, p. 117), consistindo estes nas medida que mensuram o quanto foi utilizado dos sistemas de distribuição/transmissão.

Como decorrência deste desenho contratual, há alterações profundas na forma de remunerações dos serviços prestados pelas distribuidoras de energia elétrica, dado que não é mais possível mensurar o seu pagamento levando em

consideração energia consumida sem que seja prejudicado o livre acesso dos consumidores livres ao sistema de distribuição:

Por essa razão, o acesso aos sistemas de rede foi segregado da geração e da comercialização da energia e passou a ser regulado de forma autônoma pela legislação setorial e pelos contratos firmados entre consumidores e concessionárias. **Todas as parcelas do custo do acesso aos sistemas de rede foram extraídas do preço da energia aplicável aos consumidores livres e incluídas nas tarifas que visam à remuneração da disponibilização do uso das redes.** (...)

Por isso (...) a TUSD e a TUST independem do efetivo consumo de energia elétrica e são calculadas com base nos montantes de uso contratados (disponibilizados) ou verificados nos pontos de conexão (art. 14 da Resolução Aneel 281/1999). A TUSD e a TUST são faturadas separadamente do fornecimento de energia (art. 9º da Lei 9.648/1998 e Resolução Aneel 666/20022), mesmo nos casos em que a energia é adquirida da própria concessionária a cuja rede o consumidor está conectado. Ainda que o valor pago a título de demanda reservada de potência seja cobrado junto com a fatura de fornecimento de energia, demanda e consumo não se confundem” (ROLIM & SALIBA, 2005, p. 53, grifo nosso).

Em outras palavras, a TUSD dos consumidores livres não se equipara à TUSD dos consumidores cativos, visto que esta deixa de ser uma parcela paga para fins de remunerar o fornecimento de energia recebida de distribuidores, e passa a ser paga única e exclusivamente para fins de acesso ao sistema de distribuição. O gasto com a energia comprada, no caso dos consumidores livres, é paga ao fornecedor de energia, ao passo que a tarifa remunera somente aquilo que o distribuidor gastou ao liberar o acesso do consumidor livre.

Em síntese, observa-se que o regime jurídico institucional do ambiente de contratação livre impõe a dissociação entre o transporte de energia e o consumo, fazendo com que as etapas assumam contornos jurídicos próprios e autônomos. Disso decorre que a energia contratada e consumida possa ser adquirida sem com que o adquirente de energia maiores custos de distribuição e transmissão que retirariam a atratividade do mercado livre de energia elétrica.

4. O ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS AO FORNECIMENTO DE ENERGIA

4.1. Regra Matriz de Incidência Tributária e o princípio da legalidade

A regra matriz de incidência tributária consiste em uma organização lógico semântico de normas jurídicas que tem como objetivo ser um meio de analisar a norma pelo seu conteúdo estritamente jurídico.

Trata-se de uma forma de decompor a norma jurídica, de modo que o seu intérprete possa, diante do fato jurídico tributário¹², aplique a norma de maneira correta, no processo de subsunção do fato à norma¹³. Ou seja, o intérprete pode verificar corretamente se o fato documentado enseja ou não a aplicação da norma jurídica estudada.

A análise da norma é focada sob dois grandes prismas: hipótese de incidência (relativa à consubstanciação do evento em fato jurídico tributário, ou seja, o momento em que verifica-se a existência hipótese que atrai a aplicação da norma) e seu consequente (momento em que se analisa as partes e a extensão da obrigação tributária).

Toda essa análise deriva de interpretação da norma jurídica, sendo que consiste, por meio de identificação dos elementos da hipótese da incidência e do seu determinado consequente. Conforme Carvalho,

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra de intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional com o Estado ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia de dinheiro. Em contrapartida,

¹² "Os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas" (CARVALHO, 2012, p. 81) Não se pretende esgotar a discussão acerca da teoria dos fatos jurídicos ou de provas neste trabalho, mas esta inserção se deve para realçar a distinção entre fato jurídico e norma jurídica.

¹³ "(...) (há) subsunção (...) quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la" (CARVALHO, 2015, p. 162).

o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. (CARVALHO, 2015, p. 629)

Estes elementos são denominados critérios, sendo que três deles - o critério material, o critério espacial e o critério temporal- referem-se à hipótese de incidência, enquanto dois deles – o critério pessoal e o critério quantitativo - referem-se ao seu consequente.

Considera-se o critério material o núcleo da hipótese de incidência, sendo que pragmaticamente este é identificado pelo verbo e seu complemento dentro do texto de uma norma jurídica. Afinal, sendo o critério material um comportamento consistente em um dar, fazer ou ser (CARVALHO, 2015, p. 484), sua transcrição em linguagem apenas poderia se dar por meio de verbo pessoal¹⁴.

Por sua vez, o critério espacial consiste no local que limita a ocorrência do fato jurídico, ou seja, onde “encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento” (CARVALHO, 2015, p. 487). Em termos de tributos nacionais, observa-se que há tributos cuja incidência se dá em pontos predeterminados (como o de importação, que se verifica em repartições alfandegárias); os que são limitados à área pré-determinada (como o IPTU, que restringe-se a bens imóveis em um dado Município); e os que apresentam “participação elaborativa”, cuja incidência coincide com a vigência territorial da lei (CARVALHO, 2017, p. 168).

O critério temporal é o momento em que se considera consumado o fato imponível, surgindo o direito subjetivo do Poder Público de exigir do contribuinte a prestação pecuniária correspondente (ibidem, p. 491).

Por outro lado, observando agora o consequente da norma jurídica, observa-se o critério pessoal, que se desmembra em sujeitos ativos e passivo.

¹⁴ “(...) para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe-se falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.” (CARVALHO, 2016, p. 166).

O sujeito ativo é o “titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária” (CARVALHO, 2016, p. 302), sendo que este é definido de acordo a competência tributária do tributo (art. 120 do Código Tributário Nacional).

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa a qual é exigida o cumprimento da prestação, seja ela principal e pecuniária, seja ela insuscetível de avaliação patrimonial e acessória (CARVALHO, 2016, p. 304). Segundo o art. 121, parágrafo único do CTN, ele pode assumir a forma de contribuinte (“quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”) ou responsável (“quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”).

Por fim, no critério quantitativo, encontra-se a base de cálculo, que é “a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico” (CARVALHO, 2016, p. 205); ao passo que a alíquota é a mensuração da base de cálculo, geralmente em percentual, responsável por quantificar qual proporção da base de cálculo será tributada.

É necessário tecer algumas considerações sobre a base de cálculo. A sua determinação é essencial para ser possível averiguar a correta extensão do critério material, ou seja, estabelecer um padrão mensurável que seja capaz de tributar determinado fato imponível praticado pelo sujeito ativo que ensejou a tributação.

Segundo a teoria de Paulo de Barros Carvalho, três são as funções da base de cálculo: mensuradora, objetiva e comparativa.

Pela função mensuradora, as proporções do fato são dimensionadas, delimitando qual aspecto do critério material será tributado. Pela função objetiva, compõe-se a determinação da dívida, permitindo que seja a base de cálculo utilizada para as operações aritméticas. Pela função comparativa,

identifica-se e correlaciona-se o critério material com o aspecto legal do tributo, mormente sua identificação legal¹⁵.

Este breve resumo mostra-se relevante pelo fato de que a doutrina tributária se utiliza da Regra Matriz para identificar cada espécie tributária: o binômio hipótese de incidência e base de cálculo permite que cada tributo tenha “a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões do legislador”. (CARVALHO, 2015, p. 646). Desta forma, é possível que cada tributo tenha seu tratamento devido através da identificação de seus critérios¹⁶.

A devida construção da regra matriz de incidência tributária é responsável pela identificação do tributo sob análise ou questionamento, visto que o ordenamento jurídico brasileiro não prioriza o nome adotado pelo tributo para sua incidência, mas sim sua regra matriz (ou, utilizando a nomenclatura do art. 4º do Código Tributário Nacional, seu fato gerador). Em outras palavras, mais do que características formais de nomenclatura ou mesmo o veículo normativo introdutor da norma no ordenamento jurídico, a regra matriz de incidência traz uma análise material da norma jurídica e a definição do tributo leva em conta sua hipótese de incidência e sua base de cálculo.

Na mesma toada, a identificação do tributo é necessária para que seja respeitado o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, Constituição Federal, através de um impedimento constitucional da cobrança de tributos sem que haja prévia lei o instituindo.

Conforme ensina Roque Carrazza, a criação de um tributo consiste na descrição de sua hipótese de incidência e de seu conseqüente através de uma

¹⁵ “Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo” (CARVALHO, 2016, p. 325)

¹⁶ “Quero insistir que, para além do exame analítico do discurso normativo, não se pode considerar os critérios que formam a regra-matriz de incidência como entidades independentes, não relacionadas entre si. Muito ao contrário, eles se mostram intimamente relacionados sendo, inclusive, uma das funções da base de cálculo confirmar ou infirmar o critério material. Mas não é só entre critérios que deve o legislador buscar a identificação, é necessário que todos os critérios da regra-matriz guardem que devem o legislador buscar a identificação, é necessário que todos os critérios da regra-matriz guardem algo que os conecte de maneira a formar um todo coerente.” (CARVALHO, 2012, p. 71).

norma jurídica tributária (CARRAZZA, 2002, p. 214). O autor ainda pondera a existência de um *princípio da legalidade estrita*, que deve ainda considerar apenas como típico “o fato que se ajusta àqueles descritos, com todos os seus elementos, pelo legislador” (CARRAZZA, 2002, p. 228), afirmando que o princípio da legalidade limita à cobrança dos tributos não só à lei, mas também limita a atividade tributante do ente público para se ater somente aos fatos impositivos que o legislador assim considerou como apto de ser tributável:

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar *conceitos indeterminados, fórmulas abertas* ou *cláusulas gerais*, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. Pelo contrário, este deve encontrar na lei tributária (nunca em norma de menor hierarquia) o fundamento de sua conduta e o próprio critério da decisão a tomar, diante do caso concreto. Em suma, a lei tributária deve ser *certa*, detalhando as figuras exacionais e o modo de apurar eventuais infrações que, em torno delas possam ocorrer. (CARRAZZA, 2002, p. 229).

Dado que cada espécie tributária possui seu tratamento constitucional e legal para a criação de tributos e sua respectiva cobrança, o princípio da legalidade impõe que cada espécie tributária deva ser instituída de acordo seu regime constitucional. Por outro lado, cada tributo deve, por sua vez, obedecer todos os preceitos, constitucionais ou legais, para sua devida instituição.

Dado que o princípio da legalidade está intrinsicamente ligado à instituição da norma, observa-se que ele é aplicado em sua plenitude à regra-matriz. Afinal a norma é o material primário de onde é extraída a base para a construção da regra-matriz, o que faz com que haja direcionamento, inclusive, dos enunciados prescritivos a serem utilizados pela regra-matriz (CARVALHO, 2015, p. 309).

Pode-se dizer, portanto, que a devida construção da regra-matriz e o respeito ao princípio da legalidade são duas etapas necessária e totalmente correlacionadas para a devida aplicação e interpretação do direito tributário.

4.2. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

Segundo o art. 155, inciso II, da Constituição Federal, compete aos Estados e Distrito Federal a instituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS, que incidirá sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em que pese a Constituição Federal utilizar a rubrica de ICMS para todas as hipóteses, ressalta-se que a doutrina tributarista trata diferentemente cada *espécie* de ICMS, observada a metodologia de cada autor, ou, utilizando o método analítico da regra matriz de incidência, seja possível extrair diferentes regras matrizes.

A título de exemplo, Paulo de Barros Carvalho considera ser possível extrair do texto constitucional três regras (2015, p. 645), ao passo que Roque Carrazza ser possível extrair, no mínimo, cinco regras matrizes, quais sejam:

(...) a) o imposto obre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; (d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e), o imposto sobre a extração, circulação e distribuição de minerais. (CARRAZZA, 2011, p. 37).

Em que pese a tradicional e respeitada posição de Carvalho, este trabalho opta pela distinção feita por Carrazza, dada que esta se mostra mais adequada as especificidades do ICMS incidente sobre operações de energia elétrica, o qual, como será observado, apresenta distinções relevantes em relação às demais formas assumidas pelo ICMS.

Afinal, conforme assevera o autor, o fato de a Constituição impor um mesmo rótulo a diferentes fatos econômicos (que podem assumir tanto a figura de prestação de serviços quanto a circulação de mercadoria) causa confusões (2011, p. 38), visto que o diploma utilizado para legislar sobre estas diferentes regras matrizes é o mesmo, o que pode prejudicar a aplicação e interpretação jurídica, o que é facilmente contornado com a distinção de espécies do ICMS.

4.3. O ICMS incidente sobre as operações relativas a energia elétrica

Conforme o art. 155, §§2º, X, “b” e 3º da Constituição Federal, compete aos Estados Membros e Distrito Federal instituir o ICMS sobre operações relativas a energia elétrica, sendo que é este é único tributo que pode incidir diretamente sobre este tipo de operação.

Considerando apenas o âmbito de texto constitucional, observa-se que o constituinte utiliza a expressão “operações relativas a energia elétrica, termo demasiadamente vago, uma vez que, como observado ao longo deste trabalho, o fornecimento de energia elétrica é composto por diversas etapas. Conforme observa Carrazza, levando em conta a interpretação constitucional, o ICMS poderia ter como hipóteses de incidências possíveis tanto a geração, a transmissão, a distribuição e/ou o consumo de energia elétrica (CARRAZZA, 2011, p. 292).

Contudo, ao observar o ordenamento jurídico sistematicamente, principalmente o §9º do Art. 34 do ADCT e art. 9º, §1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, observa-se que a incidência do ICMS se dá durante o consumo regular, ou seja, o consumo “apurado, temporânea e corretamente, pela concessionária, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo” (idem).

Para melhor compreensão da incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, faz-se necessário elaborar a devida análise de sua regra matriz de incidência tributária.

4.3.1. Critério Material

Tradicionalmente, considera-se que o critério material do ICMS é a circulação de mercadorias (ou, utilizando a identificação por meio de verbo e seu complemento, “circular mercadoria”), conforme deflui-se da leitura do art. 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Contudo, como salientado anteriormente, no caso do ICMS incidente sobre operações relativas a energia elétrica a incidência se dá sobre o consumo de energia (“consumir energia elétrica”).

Há duas razões por esse fato.

A primeira, de cunho jurídico, leva em conta o art. 34, §9º do ADCT, que, ao estabelecer a substituição tributária para as distribuidoras de energia, dispôs que estas serão as responsáveis pelo ICMS “*desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final*”. Desta redação, extrai-se que as distribuidoras de energia não

são as contribuintes originárias do tributo (dado que são responsáveis por substituição), bem como, que independente do modelo de contratação de energia elétrica, o consumo, logicamente, sempre será a última operação a ser realizada, o que faz o ato de consumir energia o critério material.

A segunda razão é de ordem prática. No caso de energia elétrica, o conceito de “circulação” não é o melhor aplicado, dado às propriedades da energia elétrica: (i) não é passível de ser estocada (CARRAZZA, 2011, p. 294), (ii) seu consumo é simultâneo à sua produção; (iii) uma vez consumida, não pode ser reaproveitada. Ou seja, em que pese haver diversas etapas para seu fornecimento, a realidade é que todas atuam quase que concomitantemente, razão pela qual mostra-se mais efetivo a incidência se dar sobre o consumo, visto que permite maior individualização para fins de base tributável:

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).

Portanto, apenas por ficção é que se pode entrever, na “circulação” de energia elétrica, duas operações distintas: uma, da fonte geradora à rede distribuidora; outra, desta ao consumidor final. (CARRAZZA, 2011, p. 294).

A importância da definição do critério material como o ato de consumir energia elétrica mostra-se de extrema importância quando se observa o fato que o consumo pressupõe todas as etapas do fornecimento de energia elétrica. Em outras palavras, o consumo requer a existência e o regular funcionamento dos procedimentos de geração, transmissão e distribuição, sendo impossível identificar somente alguma destas em apartado, dado que todas são interdependentes:

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo de energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar a *incidência* isoladas, mas *apenas uma*, tendo por sujeito passivo o consumidor final. (CARRAZZA, 2011, p. 294).

Não se mostra incomum observar alguns posicionamentos sobre o tema que considerem o critério material como o fornecimento de energia elétrica, dado este ser a última operação realizada pelo distribuidor. Contudo, levando em consideração que o critério material deve se consubstanciar em ato realizado pelo contribuinte jurídico (dada a redação do art. 121, Parágrafo

Único, I, do CTN, que determina que deva existir uma relação pessoal e direta do sujeito passivo com fato imponible) e que o fornecimento de energia não é um ato realizado pelo consumidor de energia elétrica (mas pelo distribuidor ou, em alguns casos, pelo transmissor), o critério material deve ser o consumo.

Na doutrina acerca do tema, Ricardo Lobo Torres considera que o ICMS incidente sobre a energia elétrica é “imposto especial de consumo” (TORRES, 2008, p. 8), e este possui incidência única, englobando todas as etapas da circulação (ibidem, p. 12).

4.3.2. Critério Temporal

Em casos de incidência tradicional, a incidência do ICMS se dá no momento da efetiva transferência de titularidade da mercadoria circulada (CARRAZZA, 2011, p. 53), aperfeiçoando-se na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (art. 12, inciso I, Lei Complementar nº 87/96). Em tais operações, é possível perceber fisicamente o momento da saída da mercadoria, sendo ainda possível identificar cada etapa do transporte da mercadoria circulada.

Tal fato, como já exaustivamente dito, não é possível de se averiguar nas operações relativas ao consumo de energia elétrica: a operação ocorre em tempo tão exíguo que é impossível, em termos práticos, distinguir a saída da energia elétrica da distribuidora do momento em que a energia é entregue ao consumidor final.

Desta forma, a saída deve ser considerada em momento quase que equivalente ao consumo, sendo que tal momento se aproxima da medição da energia consumida pelos equipamentos instalados no domicílio do consumidor.

Nos termos do art. 2º, inciso XLIX, da Resolução Normativa ANEEL nº 414/2010, a medição considera no “processo realizado por equipamento que possibilite a quantificação e o registro de grandezas elétricas associadas à geração ou consumo de energia elétrica, assim como à potência ativa ou reativa”. De outro giro, o art. 14 da Resolução determina que o ponto de entrega (ou seja, o relógio medidor utilizado para fins de medição) é a conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora, sendo que o

art. 15 determina que é responsabilidade da distribuidora todos procedimentos que viabilizar o fornecimento de energia elétrica ao consumidor.

Desta forma, para fins de averiguação do critério temporal, deve-se observar a passagem da energia elétrica pelo ponto de entrega, razão pelo qual é o momento em que há a individualização da energia elétrica consumida:

(...) A energia somente será individualizada aos consumidores, caracterizando sua circulação e a ocorrência do fato gerador do ICMS, quando passar pelo relógio medidor e ingressar em suas dependências para efetivo consumo. Mesmo porque, se se reputasse ocorrida a saída antes de a energia transpor os pontos de entrega, tal saída ocorreria sem discriminação de qualquer usuário, pois a corrente elétrica flui pelas linhas de distribuição sem destinatário específico. Por esse motivo não é possível eleger momento anterior à entrega de energia ao consumidor como marco temporal hábil a determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS (ROLIM & SALIBA, 2005, p. 57);

Em outras palavras, no momento em que a energia é considerada consumida, houve a sua medição pelo “relógio”, implicando que houve a passagem da energia elétrica pelo ponto de entrega.

4.3.3. Critério Espacial:

Levando em consideração que o que guia tanto o critério material quanto temporal será o consumo de energia, no caso do critério material, nos termos do art. 2º, §1º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, a delimitação territorial do tributo será do Estado em que o consumo de energia se der.

4.3.4. Critério Pessoal

Concernente a definição do sujeito ativo, leva-se em consideração que a competência de instituição do ICMS é dos Estados Membros e do Distrito Federal, sendo destes a competência para figurar no polo ativo da relação jurídica. Desta forma, será o Estado Membro (ou o Distrito Federal) do local onde ocorreu o consumo de energia elétrica o local onde sujeito ativo em questão.

Por outro lado, em relação ao sujeito passivo, convém observar que via de regra o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte, assim definido no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, sendo que, no caso, esse é o consumidor de energia elétrica, sendo este fato corroborado pelo art. 34, §9º do ADCT.

Contudo, cabe ressaltar que o mesmo artigo (art. 34, §9º do ADCT) estabelece que a distribuidora de energia elétrica será a substituta tributária, ou

seja, embora não realize o ato tributável, esta se responsabilizará pelo recolhimento dos tributos incidentes, ainda que não seja ela a contribuinte de direito.

4.3.5. Critério Quantitativo

A alíquota do ICMS incidente sobre operações relativas a energia elétrica, será definida por cada lei estadual, sendo que cada ente deve respeitar a alíquota máxima, conforme art. 155, inciso IV, da Constituição Federal (que, até o dado momento, não foi definida).

O art. 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, dispõe que a base de cálculo do ICMS será, na saída da mercadoria, o valor da operação. No mesmo sentido, o art. 34, §9º do ADCT e o art. 9º, §1º, inciso II, da LC nº 87/96 determinam que em operações relativas à energia elétrica a base de cálculo deva ser o “preço então praticado na operação final”.

Levando em conta que esta operação final é o consumo e que este é incidente após a efetiva entrega da energia até o ponto de entrega do consumidor, a base de cálculo deve levar em conta a operação relativa ao fornecimento de energia elétrica

Desta forma, a base de cálculo do ICMS será o preço da última operação do fornecimento de energia elétrica, sendo que dentro deste estarão os custos incorridos para tanto. De igual modo, deverão estar excluídos quaisquer valores que não relacionam a operação de fornecimento de energia elétrica ou para sua continuação:

Não é possível considerar base de cálculo do ICMS- Energia Elétrica valores que decorrem de relação jurídica diversa, como, por exemplo, a que envolve a concessionária e a empresa geradora de energia elétrica. Isto ensejaria a cobrança de uma exação adicional, que refugiará à competência tributária da Unidade Federada. (CARRAZZA, 2011, p. 304).

Desta forma, em que pese a legislação não fazer tal ressalva, em que pese a base de cálculo do tributo em questão ser o preço praticado na operação final, a composição do preço deve refletir apenas os custos

relacionados à operação de fornecimento de energia elétrica, retomando ao critério material do tributo¹⁷.

Por esta razão que, por exemplo, não poderia integrar na base de cálculo custos que relacionam-se exclusivamente à relação da concessionária de serviço público e o Poder Concedente, a despeito de tais custos serem essenciais ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato (CARRAZZA, 2011, p. 305).

A interpretação a ser feita deve levar em consideração sempre tendo em vista a natureza do antecedente da regra matriz, em especial o critério material, de modo a não alargar a base de cálculo por meio da inserção de custos diversos. A mera existência do art. 13, §1º, inciso II, “a”, da Lei 87/96 por si só não enseja a inclusão de qualquer custo que incorrido na operação, devendo ser interpretado de forma restrita (CARRAZZA, 2011, p. 305).

Neste sentido, a questão a ser formulada deve ser “o que compõe o preço da operação final de fornecimento de energia elétrica”. A resposta, contudo, já foi respondida em seção anterior, quando observamos os custos que incorrem as distribuidoras de energia elétrica (que, em síntese, referem-se aos custos de aquisição de energia elétrica e de operação do sistema de distribuição) Estes custos, adicionados ao valor adicionado pela operação, compõe o preço final da operação, que por sua vez, compõe a base de cálculo tributável.

O estudo da base de cálculo, em que aparentemente mostre-se simples, ganha relevância quando analisados as diferenças acerca do tratamento dos ambientes de contratação de energia elétrica, os quais serão melhor analisados na seção seguinte.

¹⁷ Esta conclusão é, inclusive, observada através de lição de Paulo de Barros Carvalho acerca dos fundamentos da base de cálculo: “(...) a base de cálculo há de ter correlação lógica e direta com a hipótese de incidência tributável. (...) Eis a base de cálculo na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal” (CARVALHO, 2015, p.645)

5. A INCIDÊNCIAS DO ICMS SOBRE A TUST E TUSD SOBRE AS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENERGIA ELÉTRICA DOS CONSUMIDORES LIVRES

Como observado em seções anteriores, ficou evidente o fato de que tanto a transmissão quanto a distribuição são etapas necessárias para o fornecimento de energia elétrica, sendo que a cessação de uma acarreta das etapas instantânea interrupção de todos o processo de fornecimento de energia, dada a natureza física ímpar da atividade de fornecimento de energia elétrica.

Desta forma, em que pese a legislação tributária ser carregada de termos imprecisos e não se amoldarem ao caso específico da energia elétrica no que se refere à tarifa de distribuição, a dicção do art. 34, §9º do ADCT e do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 são expressão ao determinar que a incidência do ICMS sobre operações relativas a energia elétrica se dará sob o preço final da operação de fornecimento de energia elétrica.

Levando em conta que a operação de fornecimento de energia elétrica no ambiente de contratação regulado será composto das etapas de transmissão e distribuição, e estas etapas serão efetuadas por concessionárias de serviços público que são remuneradas por tarifas – TUST e TUSD – não há dúvidas de que o ICMS incidirá sobre o preço final da energia elétrica incluindo o pagamento destas tarifas, uma vez que estas tarifas remuneram o **transporte** de energia.

A questão, contudo, ganha novo relevo quando analisada a incidência sobre as operações situadas no ambiente de contratação livre (ACL). Como já retratado anteriormente, seu desenho institucional visou o estímulo ao mercado de energia elétrica, o que, dentre as diversas medidas realizadas para tanto, inclui a cisão do acesso à rede de transporte de energia da comercialização dela, de modo que o acesso às redes de distribuição não seja um obstáculo econômico às contratações de energia no mercado livre.

Assim, o próprio desenho institucional faz com que haja uma “quebra” normativa entre o fornecimento e o acesso à rede de distribuição, fazendo com que a TUSD (ou TUST) seja paga não mais porque a distribuidora (ou transmissora) está atuando no seu papel de transporte de energia, mas tão

somente porque está disponibilizando sua infraestrutura ao consumidor final. Em outras palavras, as tarifas passam a ser remuneradas pelo **acesso à rede** de energia, o que é evidenciado quando observado que a TUSD dos consumidores livres leva em consideração o montante de uso contratados, e não o quanto foi efetivamente consumido.

Este fato – a alteração da natureza jurídica da TUSD e da TUST – cria uma nova situação que está além da regra matriz do ICMS sobre operações relativas a energia elétrica, uma vez que estas tarifas não se referem ao pagamento da energia elétrica consumida, muito menos se relacionam ao transporte de energia *per se*.

Esta lógica é inclusive corroborada pela legislação setorial, dado que o art. 9º da Lei nº 9.648/98 é expresso ao afirmar que para fins legais a compra e venda de energia elétrica deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.

A lógica desta cisão refere-se ao fato de que o fornecimento de energia elétrica é contratado sem vínculos com a distribuidora, que por sua vez apenas cede o acesso à rede de distribuição. Tal fato permite que a contratação de energia elétrica possa se dar sem que o contratantes estejam próximos ou diretamente conectados, bem como seja possível que o acesso às redes distribuição de energia sejam neutras (ROLIM e SALIBA, 2005, p. 53).

Logo, observa-se que é o próprio ordenamento jurídico que cria esta situação distinta entre os ambientes de contratação livre e regulada. Assim, no ambiente livre, a TUSD não se vincula ao fornecimento de energia, o que faz com que esta tarifa deixe de possuir relação jurídica direta com a operação de fornecimento (e conseqüentemente, consumo) de energia elétrica, devendo ser excluída da base de cálculo do ICMS. desvinculando-se, assim, da incidência do tributo sobre as operações de fornecimento de energia dos consumidores livres.

Esta conclusão lógica já fora observa por Carrazza:

Já, quando as distribuidoras atendem aos consumidores livres limitam-se a receber as tarifas de fio, cobradas pela utilização da infraestrutura de transmissão e/ou distribuição (TUST/ Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, ou TUSD/ Tarifa do Sistema de Distribuição). São agentes de comercialização (ou de geração) que vendem a energia elétrica aos consumidores livres, deles cobrando

o respectivo preço, sobre o qual, sim, é calculado o ICMS a pagar. Noutros falares, as distribuidoras não participam de tais negócios jurídicos, realizados apenas e tão somente pelos agentes de comercialização (ou geração) e os consumidores livres (CARRAZZA, 2011, P. 299)

Por fim, ressalta-se mais uma vez a TUSD do consumidor livre não ser incluída na base de cálculo do ICMS refere-se ao fato de que os preços pagos à distribuidora de energia pelos consumidores livres são referentes ao montante de uso contratado (ROLIM e SALIBA, 2005, p. 53), e não pelo montante efetivamente fornecido/consumido. Tal ponto é crucial, dado que este montante de uso não pode ser relacionado àquilo que será consumido

De fato, conforme destacado anteriormente, o montante de uso (...) não “saí” da linha de distribuição ou de transmissão e tampouco “entra” no estabelecimento consumidor. O que “saí” do sistema de rede é a energia elétrica efetivamente consumida. Assim, o “preço praticado na operação final”, a que aludem a Constituição e a LC 87/1996, é o preço do fornecimento de energia, e não o preço da disponibilização do uso dos sistema de distribuição e de transmissão. (ROLIM & SALIBA, 2005, p. 58/59).

O montante de uso contratado, ou demanda contratada, é uma imposição estabelecida aos consumidores livres, sendo que, nos termos da Resolução ANEEL nº 456/2000, art. 2º, inciso IX, e obrigatoriamente os devem pagar a disponibilização contínua de energia elétrica pela distribuidora. Ou seja, mesmo que o consumidor não venha efetivamente utilizar aquela energia, deve ele remunerar a distribuidora pelo valor disponibilizado.

Portanto, que a TUSD do consumidor livre não está remunerando o transporte de energia *per se*, o que faça com que um suposto critério material seu seja “contratar demanda de energia”, e não “consumir energia”. Levando em consideração que é necessário que a base de cálculo deva resguardar conexão com o critério material, a TUSD do consumidor livre não pode, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS relativo às operações de energia elétrica.

5.1. O Entendimento Jurisprudencial

Em sede de posicionamento da jurisprudência nacional, observa-se que o Superior Tribunal de Justiça, a despeito de seu histórico com decisões ora favoráveis aos consumidores livres, demonstra alterar seu entendimento.

A debate jurisprudencial remonta ao julgamento do Recurso Especial nº 222.810/MG, de 15/06/2000, que, em que pese possuía como tema a

discussão sobre o ICMS incidente sobre operações de energia elétrica, tinha como foco a incidência do ICMS sobre a demanda contratada. Naquela ocasião, o STJ firmou posicionamento de que a incidência do ICMS deveria se dar somente à energia efetivamente consumida, e não sob a demanda contratada, visto que na demanda contratada não há consumo efetivo de energia.

A definição de energia elétrica efetivamente consumida pelo tribunal era de que “a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa”. Este conceito vai ser muito utilizado, principalmente porque, posteriormente, foi traduzido na Súmula nº 391, cristalizando o entendimento de que “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

Quando o STJ passou ao enfrentamento da incidência do ICMS sobre o as tarifas de transporte de energia, o tribunal utilizou a Súmula nº 391 para afastar a incidência do tributo. Cita-se, como exemplo, a Reconsideração de Despacho no Recurso Especial nº 919830:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO RECEBIDO COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. APONTADA OFENSA A ARTIGO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA DO PRETÓRIO EXCELSO. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR FINAL. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. SÚMULA 391 DO STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 960.476/SC, DJ DE 13/05/2009. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO C. STF. [...] 6. A regra matriz constitucional estabeleceu como critério material da hipótese de incidência do ICMS sobre energia elétrica o ato de realizar operações envolvendo energia elétrica, salvo o disposto no art. no art. 155, § 2º, X, "b". Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. **Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público.** 7. Destarte, a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, vale dizer, o preço realmente praticado na operação final, consoante estabelecido no art. 34, § 9º, do ADCT. Nesse diapasão, não há falar em incidência da exação sobre demanda reservada ou contratada junto à concessionária, porquanto faz-se mister a efetiva utilização da energia elétrica, não sendo suficiente a sua mera disponibilização pela distribuidora. (Precedentes: REsp 840285 / MT, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 16/10/2006; AgRg no REsp 855929 / SC, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16/10/2006; REsp 343952 / MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 17/06/2002). 8. **Ademais, a Súmula 391/STJ dispõe que: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica**

correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada." 9. A Primeira Seção, quando do julgamento do Resp 960479/SC, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada." (Rel. Ministro Teori Zavascki, DJ DE 13/05/2009) 10. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 11. Agravo regimental desprovido. (RCRESP - RECONSIDERAÇÃO DE DESPACHO NO RECURSO ESPECIAL - 919830 2007.00.16446-5, LUIZ FUX, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:17/12/2009 ..DTPB:.)

Observa-se que o STJ utilizada a súmula em questão de forma a dissociar as etapas do transporte com o fornecimento efetivo de energia, a despeito de a Súmula nº 391 não ter sido consolidada nesse contexto, mas sim referir-se ao fato de que em contratos de demanda de energia há pisos que muitas vezes não são efetivamente utilizados e que sobre estes excedentes não poderia haver a incidência do tributo.

A despeito disso, por muitos anos diversos precedentes vão utilizar este conceito para afastar a incidência do ICMS sobre as parcelas de TUSD e de TUST. Em alguns, caso a Súmula nº 166, que veda a incidência do ICMS em casos de deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, vai ser invocada para corroborar tal entendimento, a pretexto de que, em síntese de leitura de diversos julgados, "as tarifas de transporte estariam associadas a deslocamentos internos das concessionárias" e de que que "produção e distribuição de energia são meios necessários à prestação do serviço público"¹⁸.

Contudo, em 27/03/2017, durante o julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, o posicionamento do STJ alterou-se drasticamente. Durante o voto do Ministro Relator Gurgel de Farias, geração, transmissão e distribuição

¹⁸ A título de exemplo cita-se o AgRg no REsp 1.359.399/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013; AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013, AgRg no REsp 1.075.223/MG

passaram a serem vistas como “o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil”, observando que tratam-se de “atividades inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociáveis”.

Houve, portanto, um aprimoramento da jurisprudência, dado que deixou de aplicar conceitos ligados a outros aspectos dos contratos de fornecimento de energia ao caso das tarifas de transporte, ao passo que observa que as etapas de transmissão e distribuição possuem indissociabilidade do próprio fornecimento de energia.

Não obstante a evolução no tratamento pela Corte, deve-se observar que o STJ não observou a peculiaridade do mercado de contratação livre:

(...)

Frise-se que a abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei nº 9.074/1995 (que veio segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo.

Digo isso porque essa lei, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação de 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.

A circunstância de o “consumidor livre” ter de celebrar um contrato de geração, em relação à “tarifa de energia”, e outro com empresa de transmissão/distribuição, em relação à “tarifa de fio”, tão somente exterioriza a decomposição do preço global do fornecimento, não desnaturando o fato gerador da operação”.

Em que pese o posicionamento seguir a linha de que “tanto consumidores cativos quanto consumidores livres consumirem energia que obrigatoriamente foi transmitida e distribuída”, este entendimento peca ao ignorar que a legislação que regula não setor de contratação livre não se limitou a simplesmente criar distinções “de cunho administrativo”, mas veio inclusive a segmentar legalmente o fornecimento de energia elétrica do acesso às redes de distribuição e transmissão. Ou seja, o julgado não observou que há uma alteração da natureza jurídica da própria tarifa, que não se vincula mais à energia consumida mas sim ao uso das instalações de acesso à rede, fato que, por si só, é capaz de alterar a base de cálculo do ICMS.

Ademais, quando o relator menciona que “mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia (...) uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores”, este invoca um argumento que foge do escopo tributário do julgado, bem como ignora o fato de que este incentivo deriva do próprio histórico institucional, que incentiva a comercialização de energia no mercado livre por grandes consumidores. Caso esta legislação estivesse causando distorções na concorrência, seria de competência do Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (“CADE”) para investigar e julgar eventuais ilícitos e/ou presenças de poder de mercado decorrente da exclusão da TUSD da base de cálculo do ICMS.

Ao incluir a TUSD à base de cálculo do ICMS, o voto do Ministro Relator no Recurso Especial nº 1.163.020/RS ignorou toda a estrutura de remuneração por tarifas dos consumidores livres, bem como a estrutura contratual específica que, por força de lei, aparta o acesso à rede de distribuição do fornecimento e consumo de energia. Ao argumentar que se trata de “mera legislação administrativa” para ignorar tal estrutura e ampliar a base de cálculo do ICMS, o relator contraria o art. 110 do Código Tributário Nacional, que expressamente determina que a lei tributária não pode alterar a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Logo, por definição, tal entendimento também contraria o princípio da legalidade, visto que há um abrandamento da base de cálculo sem a devida alteração normativa adequada.

Por fim, ao ignorar o fato de que a TUSD dos consumidores livres remunera os montantes de uso contratado, e não a energia efetivamente consumida, o novo posicionamento ignora completamente o próprio enunciado nº 391 do Tribunal, dado que não se está tributando energia efetivamente consumida.

Corroborando com o posicionamento de que a decisão do STJ destoia da melhor doutrina especializada, colaciona-se o comentário de Ganim sobre este posicionamento do STJ:

(...) sob a ótica da efetiva circulação de mercadoria, a simples disponibilização dos sistemas de distribuição e de transmissão aos consumidores livres, com base no CUSD e CUST, dissociado da venda, não é fato gerador do ICMS, pois não ocorre a circulação de mercadoria, indispensável à ocorrência do fato gerador, nos

termos do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996. As disposições contidas na letra b, inciso X, do art. 155 da Constituição Federal, bem como do §9º, do art. 34 do ADCT, e nos art. 2º, 3º, 9º da LC, não deixam dúvidas, pois trata da incidência do ICMS sobre a circulação de mercadoria, no caso, a energia e não da disponibilização de linhas e redes. (GANIM, 2018, p. 133/134)

Menciona-se que o julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, em que pese vencedor o posicionamento do Ministro Gurgel, não fora unânime. A Ministra Regina Costa Helena abriu divergência e, em seu voto, defendeu o posicionamento então consolidado da Corte, lembrando que a jurisprudência do STJ considerava que a distribuição e transmissão não integram o pagamento de energia elétrica, bem como que não há previsão legal para que integre a base de cálculo as tarifas de distribuição e transmissão, citando a existência da PEC nº 285/04 e do PLC nº 385/02, que visavam a expressa inclusão das etapas de distribuição e transmissão na incidência do ICMS.

Embora a argumentação da Ministra Regina Costa Helena alinhe-se ao antigo posicionamento, incorrendo nas mesmas imprecisões técnicas, traz ao debate a existência de dois projetos normativos que explicitamente mencionam a inclusão da TUSD à base de cálculo do ICMS. Embora projetos de leis e de emendas constitucionais não alterem o ordenamento jurídico porque não positivados de acordo com o devido procedimento legislativo, a existência desses projetos demonstra que o legislador, ordinário e constitucional derivado, denotou que há uma espécie de “vácuo legislativo”, corroborando para o entendimento que na atual conjuntura legislativa não há como incluir às tarifas de fio no ICMS de operações relativas à energia elétrica.

Posteriormente ao posicionamento da Primeira Turma, a Segunda Turma do STJ reafirmou o posicionamento então exarado anterior ao REsp nº 1.163.020/RS. No REsp nº 1.680.750/MS, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, a Segunda Turma considerou que afirmando que a distribuição, por ser anterior à saída de energia elétrica, não deve integrar a base de cálculo do ICMS.

Atualmente, o tema aguarda julgamento sob a análise de Recurso Especial Repetitivo nº 986 do STJ, para fim de que a discussão jurisprudencial acerca do tema se encerre.

6. CONCLUSÃO

Desde a sua instalação, o setor elétrico apresentou-se como estratégico ao desenvolvimento brasileiro. Como resposta a conjuntura do setor na década de noventa, optou-se por um modelo marcado por privatizações, o que demandou alterações profundas em sua organização jurídica a fim de que o setor privado fosse atraído para atuar.

Alterações na legislação visaram a criação de um ambiente em que fosse vantajoso à empresas para que tanto participassem como concessionárias e como consumidoras: neste contexto, foi criado o mercado livre de energia e o ambiente de contratação livre de energia, sendo que para tanto, seria necessário que os consumidores pudessem ter um acesso livre às distribuidoras de energia, garantido pela Lei nº 9.648/98. Em contrapartida, estes consumidores livres remunerariam o acesso livre pelo pagamento de uma tarifa, a TUSD, paga em relação ao montante de uso contratado, sendo que a Lei nº 9.648/98, em seu art. 9º, é expressa ao determinar que o uso contratado do acesso às redes de distribuição deve ser contratado em instrumento separado da compra de energia.

O fato de a TUSD paga pelos consumidores livres remunerar o acesso à rede de distribuição e ser computada de acordo com uso contratado da rede indica que ela não se confunde com a TUSD paga pelos consumidores cativos, dado que esta é computada de acordo com a energia adquirida pela compra de energia e tem seu preço repassado ao consumidor final.

Levando em conta que o ICMS incidente sobre as operações relativas a energia elétrica, cuja base de cálculo é o preço da operação final da operação de fornecimento de energia, tal valor deve considerar somente os valores pagos relativo ao fornecimento de energia elétrica. Trata-se, inclusive, de uma necessidade lógica da base de cálculo de ter correspondência com o critério material: como o critério material é o consumo de energia, a base de cálculo deve ter como referência um valor que reflita a energia efetivamente consumida.

Desta forma, o valor pago a título de tarifa de acesso às redes de distribuição pelos consumidores livres, por outro lado, não se enquadra para esses fins, dado que se mostra valor autônomo e dissociado do fornecimento de energia, dado que o acesso às redes de distribuição é neutro e necessário. A legislação setorial criou distinções jurídicas próprias e que a legislação tributária não só não expressamente incluiu, bem como, por força do art. 110 do CTN, não pode passar a considerar para fins de incidência. Caso contrário, haverá patente desrespeito ao princípio da legalidade com um abrandamento da base de cálculo, desconfigurando a regra matriz do tributo.

Bibliografia

- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011
- _____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002
- CARVALHO, Afrânio de. **Energia Elétrica e Bens de Concessão**. Malheiros, São Paulo, 2017
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016
- DE BRITO, Erico Henrique Garcia. **Tarifas de Distribuição de energia elétrica no Brasil: aperfeiçoamento da metodologia tarifária a partir de parâmetro de continuidade do serviço, sustentabilidade econômico-financeira e simplicidade regulatória**. 2017. Tese (Doutorado em Ciências) - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. 2017. Poli-USP
- EL HAGE, Fabio Sismotto. **A estrutura tarifária de uso das redes de distribuição de energia elétrica no Brasil: Análise Crítica do Modelo Vigente e Nova Proposta Metodológica**. 2011. Tese (Doutorado em Engenharia) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo,. São Paulo, 2011
- GANIM, Antonio. **ICMS no Setor Elétrico Brasileiro**. Rio De Janeiro, Editora Syneria, 2018
- LIMA, Cristiana Maria Melhado Araujo. **Contornos das concessões do setor elétrico brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito) - 2015. Pontifício Univerisdade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015
- LOUREIRO, Luiz Gustavo Kaercher. *Considerações sobre os aspectos econômicos dos contratos de concessão de distribuição de energia elétrica*. In **Revista Jurídica**, Porto Alegre v. 48, nº 275, outubro/2000.
- ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-Incidência do ICMS sobre as Tarigas de Uso de Sistema (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 122, novembro 2005, p. 50 – 66.
- SOUTO, Marco Juruena Villela. Breve apresentação do Novo Marco Regulatório do Setor Elétrico Brasileiro. In **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 60, nº 304, 2006.
- SCHWIND, Rafael Wallbach. **Remuneração do Particular nas Concessões e Parcerias Público-Privadas**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Unidade de São Paulo, São Paulo, 2010

TORRES, Ricardo Lobo. ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano XI, nº 62, julho-agosto 2008, p. 7-25.

WALVIS, Alida; GONÇALVES, Edson Daniel Lopes. **Avaliação das reformas recentes no setor elétrico brasileiro e sua relação com o desenvolvimento do mercado livre de energia**. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) - Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2014.