



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA**

Nº 08456/2018 – SPGR/DV

RECURSO ESPECIAL Nº 1.699.851/TO

1ª SEÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DO TOCANTINS

RECORRIDO: RESTAURANTE DOM VERGÍLIO LTDA. – EPP

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ICMS – ENERGIA ELÉTRICA. TARIFAS DE USO DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO – TUST E TUSD. AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO REGULADA. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE VALOR DA OPERAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

- 1. As distribuidoras de energia elétrica, no ambiente de contratação regulada, adquirem a mercadoria das geradoras ou comercializadoras para venda aos consumidores cativos.**
- 2. Nos contratos de adesão celebrados com os consumidores cativos os custos pela transmissão da energia da geradora até o medidor são suportados pelas distribuidoras.**
- 3. O aspecto material da hipótese de incidência ocorre no momento em que há circulação jurídica e física da mercadoria, que se concretiza com a chegada da energia ao medidor e o valor da operação compreende a Tarifa de Energia acrescida da Tarifa de Transmissão e da Tarifa de Distribuição.**
- 4. O sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a distribuidora.**
- 5. Legitimidade da inclusão dos encargos tarifários na base de cálculo do ICMS.**
- 6. Pelo provimento do recurso.**

COLENDAS SEÇÃO

Trata-se de recurso especial interposto pelo **ESTADO DO**

TOCANTINS, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal de Justiça da referida unidade federativa, assim ementado:

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA INEXIGIBILIDADE DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS COM INCLUSÃO EM SUA BASE DE CÁLCULO DAS TARIFAS DE USO DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST, TUSD). IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST, TUSD), já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. Incidência da Súmula nº 166 do STJ.

2. Recurso PROVIDO. – fls. 348.

Os embargos declaratórios foram rejeitados – fls. 386/395.

O **Estado do Tocantins** alega ofensa aos arts. 2º, I, 12, I, 13, I, e § 1º, I e II, *a* e *b*, da LC nº 87/96, porque o ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, e o custo inerente a cada uma dessas etapas compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto – fls. 400/432.

Não foram apresentadas contrarrazões – fls. 434.

O recurso foi **afetado pela Primeira Seção do STJ ao rito dos recursos especiais repetitivos**, em conjunto com o REsp 1.692.023/MT e o EREsp 1.163.020/RS, para dirimir a tese controvertida consistente na **“inclusão da Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS”** - Tema nº 986 – fls. 457.

OPINO

RESTAURANTE DOM VERGÍLIO LTDA. – EPP impetrou mandado de segurança com o objetivo de assegurar o direito de excluir da base de cálculo do ICMS sobre operações com energia elétrica os valores correspondentes às Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD – fls. 04/33.

A segurança foi denegada, com extinção do feito sem resolução do mérito por ausência de prova pré-constituída, mas em sede de apelação houve a reforma da sentença para declarar presentes as condições da ação e conceder a ordem, afastando a inclusão dos valores das referidas tarifas na base de cálculo do imposto – fls. 289/292 e 340/349.

Daí o presente recurso especial, em que o Estado do Tocantins aduz contrariedade aos arts. 2º, I, 12, I, 13, I, e § 1º, I e II, *a e b*, da LC nº 87/96, porque o ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, e que o custo inerente a cada uma dessas etapas compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto – fls. 400/432.

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso, passo ao exame da controvérsia.

1. O Setor Elétrico Brasileiro

O Sistema Elétrico Brasileiro é constituído por geradoras localizadas em vários pontos do país, linhas de transmissão e linhas de distribuição, tendo como principal fonte de geração as hidrelétricas, seguida das termelétricas, usinas eólicas e importação da energia de outros países.

Com a finalidade de obter segurança e economicidade é possível a transferência de eletricidade de todas as regiões, com exceção dos sistemas isolados, por meio do Sistema Interligado Nacional – SIN, integrado por quatro subsistemas (Sul, Sudeste/Centro-Oeste, Nordeste e parte da Região Norte).

Compete a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, criada pela Lei nº 9.427/96, regulamentar e fiscalizar a produção, a transmissão, a distribuição e a comercialização de eletricidade, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

Entre suas atribuições incluem-se: promover processos licitatórios para a contratação de concessionárias e permissionárias para produção, transmissão e distribuição de energia elétrica e outorga de concessão para aproveitamento de potenciais hidráulicos; autorizar a compra e venda por agente comercializador; e **definir as tarifas de energia, bem como para uso dos sistemas de transmissão e distribuição** – arts. 2º, 3º e 26, I, da Lei nº 9.427/96.

Com a edição das Leis nº 8.987/95, 9.074/95 e 9.648/98 houve a reestruturação do setor elétrico nacional, segregando-se as atividades de geração, transmissão e distribuição da energia elétrica.

O mercado de energia elétrica está segmentado em dois ambientes de contratação:

No Ambiente de Contratação Regulada – ACR, conhecido por mercado cativo, as concessionárias, permissionárias e autorizadas do serviço público de distribuição compram energia elétrica das geradoras ou comercializadoras, devendo garantir o fornecimento à totalidade dos consumidores de sua região, **que obrigatoriamente compram da distribuidora, pagando tarifa autorizada pela ANEEL, sem possibilidade de negociação** – arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074/95, 1º, § 2º, e 2º da Lei nº 10.848/2004.

Por sua vez, no Ambiente de Contratação Livre – ACL, ou mercado livre, os negócios de compra e venda são realizados entre concessionários, permissionários e autorizados de geração, comercializadores e importadores e grandes consumidores que atendam aos requisitos legais a preços de mercado – arts. 10 da Lei nº 9.648/98 e 1º, § 3º, da Lei nº 10.848/2004.

Quanto à diferenciação entre os ambientes de contratação, Eduardo Muniz Cavalcanti ensina:

“O ambiente de contratação regulada (ACR) atende os consumidores chamados cativos, como, por exemplo, as residências, que necessariamente adquirem energia elétrica de distribuidoras locais. Estes consumidores estão vinculados à concessionária de energia elétrica que atende em seu endereço. Neste ambiente de mercado não há competição, já que toda a energia é fornecida pelo distribuidor concessionário, o qual é remunerado por tarifa previamente estabelecida pelo ente regulador – Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada aos consumidores livres, geralmente industriais que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais automobilística, alimentícia, siderúrgica, química. Estes consumidores podem celebrar contratos diretamente com a concessionária de sua livre escolha, que será remunerada por preço fixado no contrato e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora.” (ICMS e a estrutura energética brasileira, in Revista Tributária e de

Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 20, n. 107, nov/dez 2012. pp. 76/77).

Em síntese, no ambiente de contratação regulada as distribuidoras compram energia das geradoras ou comercializadoras e vendem aos consumidores cativos de sua região, sendo por eles remuneradas por meio de tarifas – Tarifa de Energia (TE) e Tarifas de Fio (TUST e TUSD) – arts. 1º e 11 do Decreto nº 5.163/2004.

Esses contratos de compra e venda da energia elétrica entre as distribuidoras e as geradoras ou comercializadoras são firmados após negociação em leilões de energia e, normalmente são de longo prazo, entre 15 e 30 anos.

Já no ambiente de contratação livre, os consumidores podem negociar diretamente a compra de energia com as geradoras ou por intermédio das comercializadoras e o papel das transmissoras e distribuidoras restringe-se à disponibilização das redes de fios, mediante o pagamento das tarifas TUST e TUSD, cobradas pela utilização das infraestruturas de transmissão e/ou distribuição, conforme critérios fixados pelo poder concedente – art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/95.

Nesse sentido o art. 9º da Lei nº 9.648/98 estabeleceu a necessidade de abertura dos contratos de fornecimento em contratos específicos de uso dos sistemas de distribuição e/ou transmissão, conexão e compra de energia para os **consumidores livres**:

Art. 9º – Para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados, deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.

Parágrafo único. Cabe à ANEEL regular as tarifas e estabelecer as condições gerais de contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica por concessionário, permissionário e autorizado, bem como pelos consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 1995.

O preço da energia propriamente dito é negociado diretamente com o fornecedor, sem interferência do órgão regulador, ou seja, não há tarifa de energia – TE.

Ao optar pelo fornecedor que melhor lhe convier, o consumidor livre deverá celebrar o Contrato de Compra e Venda de Energia – CCE e, para garantir o fornecimento, **separadamente**, o Contrato de Conexão de Distribuição – CCD, o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST e o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição – CUSD.

No caso dos **consumidores cativos** a tarifa de energia elétrica é a remuneração pelo fornecimento de energia – constituída por: a) custos com a aquisição/geração; b) custos com a transmissão; c) custos com a distribuição; d) perdas técnicas e não técnicas; f) encargos diversos e os impostos – e remunera toda a cadeia (da geração ao consumo).

Os custos com aquisição são aqueles decorrentes da compra de energia elétrica das geradoras pelas distribuidoras, que desde 2004, realizada em leilões regulados pela ANEEL – art. 19 do Decreto n° 5.163/2004.

As distribuidoras compram uma quantidade de energia para revenda no seu mercado cativo e referidos custos são alocados na chamada Tarifa de Energia – TE.

Independente do ambiente de contratação, seja no mercado cativo ou no mercado livre, para que a eletricidade chegue à unidade consumidora é necessário seu transporte das unidades geradoras até o consumidor por meio dos sistemas de transmissão e/ou de distribuição.

A única diferença é que **no mercado cativo o fornecimento de energia engloba os custos dos serviços de transmissão e distribuição**, enquanto no mercado livre os consumidores negociam contratos distintos e autônomos de compra de energia e de uso das redes de fio.

Por ser um monopólio natural, pois a competição nesse segmento não geraria ganhos econômicos, as tarifas de transmissão e distribuição são fixadas pela ANEEL.

Os custos decorrentes da utilização do sistema de distribuição, bem como outros encargos atrelados à estruturação da rede elétrica, setoriais e de conexão, assim como os custos relativos ao uso do sistema de transmissão, estão inseridos, respectivamente, na TUSD e na TUST.

2. O ICMS – Energia Elétrica

A Constituição Federal, em seu art. 155, II, atribuiu competência aos Estados para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Também outorgou aos Estados a tributação, exclusivamente mediante ICMS, das operações de energia elétrica, nos termos do art. 155, II, e § 3º, na redação dada pelas Emendas Constitucionais n° 3/93 e 33/2001.

Para fins tributários, a energia elétrica é considerada mercadoria, integrando a materialidade do imposto.

O aspecto temporal do **fato gerador** e a **base de cálculo** estão definidos, respectivamente, nos arts. 12 e 13 da Lei Complementar n° 87/96.

O perfil constitucional do ICMS determina sua incidência nas operações envolvendo a circulação jurídica e não meramente física de mercadorias, pressupondo um negócio jurídico em que haja a **transferência da titularidade** de um bem móvel destinado ao comércio, de forma habitual e com intuito de lucro.

Hugo de Brito Machado assim leciona:

“Operações relativas a circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor” (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 35ª edição, ver. e atual. Malheiros Editores, p. 375)

Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro explicam que: *“A circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade”* (Misabel Derzi, in Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 11ª edição, p. 375).

Para que se verifique a hipótese de incidência do **ICMS sobre energia elétrica** – subsunção do fato à norma – é necessário que haja a **saída do produto**, que se efetiva, simultaneamente, com a entrega à unidade consumidora.

Esse é o entendimento desse Superior Tribunal de Justiça: *“(…) 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”* (AgRg nos EDcl no REsp 1041442/RN, Rel. Ministro Luiz Fux, 1ª turma, julgado em 14/09/2010, DJe 29/09/2010).

Veja-se também as palavras de Ricardo Lobo Torres:

“O fato gerador do ICMS apenas se aperfeiçoa, deflagrando o nascimento da obrigação tributária, com o fornecimento da energia elétrica ao consumidor final, que é a ‘última

operação’ ou ‘operação final’ referida no ADCT (art. 34, § 9º) e na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II).

O termo fornecimento ingressou no direito brasileiro ainda ao tempo do antigo Imposto único sobre Energia Elétrica e perdura até hoje na legislação sobre a concessão e as tarifas do serviço público, para significar a entrega da mercadoria pelas concessionárias aos consumidores finais. [...]

O momento da saída do estabelecimento do concessionário coincide com o da entrega do bem ao consumidor.” (ICMS, fornecimento de energia elétrica e demanda de potência, in Revista de Estudos Tributários, ano XI, n. 62, 2008, pp. 14/15)

Portanto, o **fato gerador do ICMS** se caracteriza com a saída do produto do estabelecimento fornecedor.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, sendo contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável, na hipótese em que, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei – art. 121 do CTN e art. 4º da LC nº 87/96.

A distribuidora, ao promover a saída de energia com destino aos consumidores concretiza a circulação física e jurídica de mercadoria, sujeita à incidência do ICMS, assume a posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária.

A base de cálculo do ICMS – Energia Elétrica é o valor da operação na saída do estabelecimento fornecedor – art. 13, I, da LC 87/96.

O valor da operação é quantificado após a saída da mercadoria, ao passar pelo medidor instalado na unidade consumidora, e corresponde à energia efetivamente utilizada pelo consumidor no período de faturamento.

Com base nesse entendimento o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 391: *“O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”*.

Como **a energia elétrica não é passível de armazenamento, sendo gerada, transmitida, distribuída e consumida no mesmo instante**, não há como tributar o que não foi consumido em virtude de produção simultânea, pois não há produção nem circulação sem que exista consumo, razão pela qual não ocorre o fato gerador do ICMS sem a efetiva utilização da mercadoria.

Veja-se a lição de Roque Carrazza:

“Embora as operações de consumo de energia elétrica tenham sido equiparadas a operações mercantis, elas se revestem de algumas especificidades, que não podem ser ignoradas. O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída. A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende, ao varejista ou ao consumidor final, mercadorias de seu estoque. É que a energia elétrica não configura bem suscetível de ser “estocado”, para ulterior revenda aos interessados. Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força movimento ou qualquer outro tipo de utilidade). (...) Com isto estamos enfatizando que tal tributação, em face das peculiaridades que cercam o fornecimento de energia elétrica, só é juridicamente possível no momento em que a energia elétrica, por força de relação contratual, sai do estabelecimento do fornecedor, sendo consumida. 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 incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final. (CARRAZZA, Roque, 2007, p. 242-243).

É necessário examinar se as tarifas referentes ao transporte da energia – transmissão e distribuição – integram a base de cálculo do imposto.

O fornecimento depende da utilização de uma imensa rede – o Sistema Interligado Nacional – SIN, de sistemas elétricos interconectados por meio da malha de transmissão, propiciando a transferência de energia entre seus subsistemas, para que os fornecedores atendam à totalidade de seu mercado.

Para garantir a utilização da eletricidade, a unidade consumidora deve estar conectada ao sistema de fornecimento, constituído pela geração, transporte aos centros de consumo e distribuição, que, por sua vez, devem estar disponíveis 24 horas por dia, 7 dias por semana.

Entre a geração e o consumo, indissociavelmente se encontra o transporte – transmissão e distribuição – pois sem essas atividades o fornecimento é interrompido, diante da impossibilidade de armazenar a eletricidade.

Os recursos financeiros para manter, aperfeiçoar e expandir esse sistema provêm das tarifas de distribuição e transmissão da energia elétrica, cujo valor é pago pelos consumidores livres e cativos, e cobrado em decorrência da utilização da rede de fios.

A base de cálculo do ICMS é o valor equivalente à operação de saída da mercadoria do estabelecimento fornecedor, sendo irrelevante, para o Fisco, a natureza das parcelas que compõem o preço final.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi firmada no sentido de que “(...) *a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento*” (ARE 820525 AgR-segundo, Relator Ministro ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 01/03/2016, DJe-052 18-03-2016 PUBLIC 21-03-2016).

Na mesma linha, especificamente sobre a base de cálculo do ICMS energia elétrica, essa Corte Superior já decidiu que consiste **no valor total da operação mercantil, incluindo os custos integrantes do preço final da tarifa de eletricidade**, consoante determina a LC nº 87/96.

A propósito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 2/STJ. LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ICMS. SUBVENÇÃO DA LEI 10.604/2002. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE “VALOR DA OPERAÇÃO”. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

(...)

3. “É legítima a inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica. *O imposto estadual incide sobre o valor total da operação, segundo os arts. 12, XII, e 13, VII e § 1º, da Lei Complementar nº 87/96. A cobrança incide sobre o valor total, incluindo o da subvenção, porquanto este integra o preço final da tarifa de energia elétrica*” (REsp 1.286.705/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 12/2/2016).

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1667780/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 12/09/2017)

O entendimento pacífico desse STJ era no sentido de que o deslocamento da energia elétrica da fonte geradora para o sistema de transmissão e distribuição constitui mera circulação física da mercadoria e que somente a operação de saída da linha de distribuição para consumo – operação de entrega da mercadoria – pode ser tributada, sendo o seu preço final o custo da mercadoria entregue.

Confira-se, a propósito, o seguinte trecho do voto condutor do AgRg no REsp 1135984/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 08/02/2011, DJe 04/03/2011:

Apesar da argumentação da Fazenda do Estado, é certo que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Súmula 166STJ.

Com efeito, como bem ressaltou o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, “o ICMS não deve incidir sobre as tarifas de Uso do Sistema de Distribuição’, pois o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, na espécie, quando a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância que se consolida na fase de geração de energia e não na distribuição e transmissão, razão pela qual incensurável se mostra o julgado monocrático, que reconheceu o direito almejado pela Autora”. (fl. 404)

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais afirmou claramente que não é concebível a tributação do ICMS utilizando como fato gerador o “transporte de energia”, pois “se a concessionária do serviço público deve adotar as providências para viabilizar a entrega da energia elétrica ao consumidor, por óbvio, então, que a distribuição de energia não reflete a saída da mercadoria, que é o aspecto temporal do fato gerador do ICMS (...).” (fl. 396)

Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

Vale ressaltar, ainda, o voto proferido pelo Min. Luiz Fux, em que assenta as seguintes premissas:

“O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou

permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída. A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende ao varejista ou ao consumidor final, mercadorias de seu estoque.

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

Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo de energia elétrica.

Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final.

A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é – e nem pode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato.

(...) A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de 'responsável' pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o pólo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).' (Roque Antonio Carrazza in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p. 213/215) 3. 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.” (...)

(AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.5.2007, DJ 21.6.2007, p. 283.)

Portanto, como se verifica dos argumentos acima, inexistente previsão constitucional e legal para a cobrança do ICMS no “serviço de transporte de energia”.

No julgamento do REsp 1.163.020/RS, referente a operações no mercado livre, a Primeira Turma dessa Corte Superior decidiu que – em razão da indissociabilidade das etapas de geração, transmissão e distribuição – o ICMS deve incidir sobre todo o processo de fornecimento e os custos inerentes a cada uma das etapas compõem a base de cálculo do imposto (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/03/2017).

Constata-se, portanto, que a Segunda Turma analisou a matéria sob a ótica **do momento da ocorrência do fato gerador do imposto** – saída do estabelecimento fornecedor para efetivo consumo e a Primeira Turma à luz da **formação do preço final da operação de fornecimento de energia cobrado do consumidor**.

Pois bem.

No mercado cativo os custos de transmissão e distribuição são inerentes ao fornecimento da energia – previstos num único contrato de adesão realizado entre distribuidora e consumidor – e integram necessariamente o processo que viabilizará o consumo de energia elétrica, devendo, por isso, compor **o preço final da mercadoria, base de cálculo do imposto**.

Todos os custos da cadeia de produção da energia – da geração ao consumo – são da distribuidora de energia.

Já no mercado livre o uso das redes de transmissão e/ou distribuição é contratado **separadamente do fornecimento de energia**.

Embora o transporte – transmissão e distribuição – ocorra simultaneamente à geração da eletricidade, referido custo não está previsto no contrato de forneci-

mento de energia – realizado livremente no mercado – e, portanto, não compõe o preço da operação final de fornecimento da energia – base de cálculo do ICMS.

Assim, apenas **no caso dos consumidores cativos as tarifas de transmissão e distribuição devem integrar a base de cálculo do ICMS**, posto que são custos inerentes ao contrato de fornecimento de energia e compõem o preço final da operação de saída para o consumidor, **orientação a ser adotada para os demais recursos com fundamento em idêntica questão de direito.**

No caso, referente a consumidor cativo, o Tribunal *a quo* concedeu a segurança sob o fundamento de que o fato gerador se configura com a saída da mercadoria do estabelecimento fornecedor, caracterizado pela circulação jurídica de energia elétrica, no qual não se inclui o transporte, devendo a base de cálculo ser restrita à energia consumida.

A Corte de origem deixou de levar em consideração que no ambiente de contratação regulada as tarifas de transmissão e de distribuição compõem o preço da operação final de fornecimento da energia e, por conseguinte, a base de cálculo do tributo, razão pela qual o acórdão deve ser reformado.

Ante o exposto, opino pelo provimento do recurso especial.

Brasília, 29 de junho de 2018

D a r c y S a n t a n a V i t o b e l l o
SUBPROCURADORA-GERAL DA REPÚBLICA