

## Loureiro Pinto: LC 194/2022, a tributação da energia elétrica

No último dia 23 de junho, foi sancionada a Lei Complementar nº 194, que promoveu importantes alterações na Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional — CTN) e na Lei Complementar nº



Dentre as alterações promovidas pela Lei Complementar nº

194/2022, no que se refere ao mercado de energia elétrica, destacam-se:

- a) o reconhecimento da essencialidade da energia elétrica;
- b) a vedação à fixação de alíquotas do ICMS em patamar superior ao das operações em geral, sendo facultada a aplicação de alíquotas reduzidas como forma de beneficiar os consumidores;
- c) a não incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.

A lei complementar ainda prevê um sistema de compensação aos Estados, Distrito Federal e Municípios que tiverem contratos de dívidas ou de refinanciamento com a União, em razão de eventual queda na arrecadação ocasionada pela nova legislação.

Fato é que, sob o enfoque da tributação, a referida LC não inovou em relação ao que já vem sendo defendido há anos pelos contribuintes.

No caso, acerca do reconhecimento da essencialidade da energia elétrica, a Lei Complementar nº 194/2022 aplicou o princípio da seletividade em função da essencialidade, previsto no artigo 155, §2º, III, da CF/88, amoldando-se ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, de relatoria do ministro Marco Aurélio:

*"Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços"* (Tema 745 da repercussão geral).

A aplicação do princípio da seletividade para a energia elétrica também foi objeto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n°s 7117/SC e 7123/DF, cujo julgamento virtual foi finalizado no dia 24/06/2022.

Na oportunidade, os excelsos ministros, por unanimidade, acompanharam o voto do ministro Relator Dias Toffoli:

*"O Tribunal Pleno, no exame desse caso, assentou que, na hipótese de o legislador estadual adotar a seletividade no ICMS, deve ele observar o critério da essencialidade. E concluiu a Corte que, sendo ela de fato adotada, as alíquotas incidentes sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação, os quais consistem sempre em itens essenciais, não podem ser maior do que a alíquota incidente sobre as operações em geral. [...]"*

*Pois bem. Em relação ao presente caso, verifica-se que o legislador estadual adotou a seletividade ao disciplinar o imposto estadual. Contudo, as normas questionadas incidiram em inconstitucionalidade, ao prever alíquota de ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação mais elevada do que a incidente sobre as operações em geral. [...]"*

*É o caso, portanto, de se julgar procedente o pedido.*

*Paralelamente a isso, proponho que se aplique, aqui, a mesma modulação dos efeitos da decisão estabelecida no julgamento do Tema n° 745. [...]"* (voto do ministro Dias Toffoli na ADI 7117/SC)

Veja-se que o STF reafirmou o recente entendimento adotado no julgamento do RE n° 714.139/SC, aplicando-se, inclusive, à modulação dos efeitos da decisão tal como definida no julgamento do citado Recurso Extraordinário, de modo *"que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até 5.2.2021, nos termos do que estabelecido no julgamento do RE 714.139, tema 745 da sistemática da repercussão geral"* (voto do ministro Gilmar Mendes na ADI 7.117/SC).

Por sua vez, em relação ao reconhecimento da não incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica, foi inserida disposição no artigo 3° da Lei Kandir, restringindo o campo de incidência do ICMS:

*"Artigo 3° O imposto não incide sobre: [...]"*

*X – serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica. (Incluído pela Lei Complementar n° 194, de 2022)".*

A norma jurídica introduzida pela lei é importante em razão do crescente número de autuações fiscais que exigem o imposto estadual sobre tais serviços e encargos setoriais. No entanto, a norma é desnecessária, uma vez que as materialidades em questão não se subsomem à hipótese de incidência do ICMS, pois este tributo tem seus aspectos elementares dispostos no artigo 155, II, da Constituição, que assim dispõe:

*"Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)  
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*.

A incidência do ICMS sobre a aquisição de energia elétrica, por sua vez, encontra amparo no §3º, do mesmo dispositivo constitucional, que estabelece que *"À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país"*.

Em virtude da sua natureza de mercadoria, em consonância com o texto constitucional, a Lei Kandir estabeleceu que o ICMS incide nas seguintes hipóteses:

*"Art. 2º O imposto incide sobre:*

*I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...)*

*§1º O imposto incide também: (...)*

*III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente"*.

Constata-se, a partir da leitura dos dispositivos constitucionais e legais apontados, que o fato gerador do ICMS ocorre quando da entrada da mercadoria no estabelecimento consumidor, o que, neste caso, ocorre no momento do próprio consumo da energia elétrica.

Ora, se o fato gerador definido pela legislação tributária para incidência do ICMS sobre a energia elétrica é o seu efetivo consumo, verificado a partir da entrada no estabelecimento do contribuinte, o seu aspecto quantitativo, a sua base de cálculo, deve estar intrinsecamente ligado exclusivamente à energia elétrica e não a outros custos relacionados.

Dessa forma, ao pretender extrapolar a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica, para alcançar os custos inerentes à sua transmissão, distribuição ou encargos setoriais, a Fiscalização atua em manifesta violação à delimitação constitucional do imposto estadual.

Destaca-se o fato de que o constituinte, quando pretendeu alcançar as operações relativas aos serviços de transporte/distribuição e transferência de mercadorias igualmente sujeitas à incidência do ICMS, o fez de modo expresso, conforme a redação do art. 155, II, da Constituição: *"(...) sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...)"*.

Neste sentido, como estabelece a própria Aneel, a transmissão e a distribuição constituem serviços prestados, atividades que não estão abrangidas pela outorga constitucional para incidência do ICMS. Permitir a tributação do ICMS sobre tais valores representa, em última instância, afirmar que a prestação de serviços de transmissão e distribuição são fatos geradores do imposto estadual, à revelia da própria dicção dos dispositivos constitucionais e legais.

Diante desse cenário, conclui-se que por determinação constitucional e legal, o ICMS somente pode incidir sobre a circulação (isto é, consumo), de energia elétrica. Logo, não há autorização constitucional ou legal para que o ICMS incida sobre valor que não seja referente ao efetivo valor da energia elétrica, demonstrando a impossibilidade de alcançar os custos relativos aos serviços de transmissão e distribuição e os encargos setoriais.

O c. Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a incidência do ICMS sobre as tarifas para a Tust, corrobora esse entendimento:

*"TRIBUTÁRIO. ICMS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. "SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA". INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA NA TRANSMISSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 166/STJ —*

*PRECEDENTES — SÚMULA 83/STJ. 1. Inexiste previsão legal para a incidência de ICMS sobre o serviço de 'transporte de energia elétrica', denominado no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). 2. '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, relator ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.5.2007, DJ 21.6.2007, p. 283). 3. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da 'mercadoria', e não do 'serviço de transporte' de transmissão e distribuição de energia elétrica. Assim sendo, no 'transporte de energia elétrica' incide a Súmula 166/STJ, que determina não constituir 'fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'. Agravo regimental improvido".*

(AgRg no REsp 1135984/MG, relator ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 04/03/2011),

É oportuno destacar que a intenção de inserir esses encargos na base de cálculo do ICMS já foi sumariamente rechaçada. Em meados de 2002, com o Projeto de Lei Complementar nº 352/02, o Poder Legislativo enviou, para aprovação, a inserção da alínea "c" ao §1º do artigo 13 da Lei Kandir.

À época, pretendia-se agregar à base de cálculo do ICMS todos os encargos cobrados do adquirente no fornecimento de energia elétrica. Veja-se trecho do texto apresentado:



"Artigo 13 (...)

*c) todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros".*

Com efeito, referida disposição foi retirada do texto original, culminando na Lei Complementar nº 138/2010, que, em nenhum momento, impõe esses encargos como integrantes da base de cálculo do ICMS.

A tentativa frustrada de inserir os encargos do setor elétrico à base de cálculo do ICMS apenas confirma a conclusão de que a legislação vigente não autoriza o alargamento da hipótese de incidência do imposto estadual para integrar essas rubricas.

Isso porque, caso a inclusão dos encargos já fosse admitida pela legislação vigente, não seria necessário que o Poder Legislativo promovesse o debate a respeito da alteração legislativa nesse sentido, sob pena de reproduzir comando já existente.

Ademais, reforça-se que, ao rejeitar a redação supracitada, o Poder Legislativo manifestamente se posicionou no sentido da impossibilidade de que tais valores componham a base de cálculo do ICMS. Em outras palavras, estaria o Poder Executivo avançando sobre matéria de competência exclusiva do Poder Legislativo.

Neste caso, há, manifesta usurpação de competência, ao não observar o posicionamento do Poder Legislativo que, mediante exclusão deste trecho do texto final da Lei Complementar Federal, expressamente demonstrou sua discordância quanto a tal pretensão, o que é agora ratificada pela Lei Complementar nº 194/2022.

Não resta dúvida, portanto, que os serviços de transmissão e distribuição e os encargos setoriais não se amoldam à hipótese de incidência do ICMS, prevista no artigo 155, II, da Constituição.