

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

YASMIN LAMEGO DOS SANTOS

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS:
DA INCIDÊNCIA SOBRE A TUSD E A TUST E O ACERTO DA
LEI COMPLEMENTAR N.º 194/2022

Rio de Janeiro

2023

YASMIN LAMEGO DOS SANTOS

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS:
DA INCIDÊNCIA SOBRE A TUSD E DA TUST E O ACERTO DA
LEI COMPLEMENTAR N.º 194/2022

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Lorenzo Martins Pompilio Da Hora.

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

S237c Santos, Yasmin Lamego dos
COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS: DA
INCIDÊNCIA SOBRE A TUSD E A TUST E O ACERTO DA LEI
COMPLEMENTAR N.º 194/2022 / Yasmin Lamego dos
Santos. -- Rio de Janeiro, 2023.
66 f.

Orientador: Lorenzo Martins Pompilio Da Hora.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. ICMS. 2. TUSD e TUST. 3. Energia Elétrica. 4.
Lei Complementar n.º 194/2022. I. Hora, Lorenzo
Martins Pompilio Da, orient. II. Título.

YASMIN LAMEGO DOS SANTOS

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS:
DA INCIDÊNCIA SOBRE A TUSD E A TUST E O ACERTO DA
LEI COMPLEMENTAR 194/2022

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Lorenzo Martins Pompilio Da Hora.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Lorenzo Martins Pompilio Da Hora - Orientador

Membro da banca

Membro da banca

Rio de Janeiro

2023

AGRADECIMENTOS

O caminho para entrar na Faculdade Nacional de Direito foi estreito e sinuoso, passando pela indecisão quanto ao curso, reprovação no vestibular em uma primeira tentativa e diversas questões pessoais e familiares que deixaram a trajetória mais difícil do que o esperado. Ainda assim, a aprovação no vestibular veio e agora tenho a oportunidade de concluir mais esse ciclo.

Por isso, agradeço primeiramente a Deus, que mesmo diante das dúvidas, das adversidades e da insegurança, nunca me permitiu desistir e mostrou que guardava algo a mais para mim, seguindo os planos dEle.

Para além disso, agradeço aos meus pais, Deise e Marcio, e a minha irmã, Isabelle, que mesmo enfrentando dificuldades, sempre se mantiveram ao meu lado, foram meu suporte durante os desafios da graduação e me apoiaram sem cobranças, mas com a certeza de que daria certo.

Agradeço ao meu namorado, Victor, que me acompanha desde o começo dessa jornada e foi meu porto seguro e grande incentivador em momentos de aflições e inseguranças, nunca me permitindo pensar em desistir. Como você sempre disse que aconteceria, fizemos dar certo.

Não posso deixar de agradecer também aos meus grandes amigos da faculdade, Vitória, Thaís e Marcelo, que formaram a rede de apoio tão necessária para traçarmos esse caminho de forma mais simples.

Especialmente agradeço à Vitória, a quem conheci no primeiro dia de aula e se tornou uma grande confidente durante todo esse percurso.

Agradeço também àqueles que acompanharam o meu desenvolvimento profissional concomitantemente com a faculdade, meus chefes, Isis, Rodolfo e Guilherme, sempre dispostos a debater, ensinar e tirar dúvidas, empenhados em criar um ambiente de aprendizado para além do estágio.

Em especial, agradeço à Isis, que transpassou a fronteira de trabalho e se tornou uma grande amiga, que me dá suporte e apoio para além das questões profissionais.

Também agradeço ao meu orientador, Professor Lorenzo, que criou solo fértil para que essa caminhada se encerre da forma mais tênue possível, prestando o auxílio e a compreensão necessários para a elaboração desta monografia.

Tenho certeza de que ao sair da Faculdade Nacional de Direito levarei comigo não apenas o aprendido em sala de aula, mas o carinho por aqueles que aqui conheci e a determinação desenvolvida para poder concluir o curso.

Por fim, de forma honesta, agradeço a mim, por não ter desistido nas adversidades, ter mantido a Fé de que o esforço seria recompensado e por me dedicar mesmo quando acreditava não possuir mais forças, tudo para viabilizar a conclusão desse tão sonhado ciclo.

RESUMO

O objetivo desta monografia é analisar o acerto da Lei Complementar n.º 194/2022 ao consignar expressamente que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) não incide sobre os valores atinentes às Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST). Para isso, valendo-se da metodologia da pesquisa documental, buscou-se, a partir de uma extensa análise doutrinária, avaliar o momento em que ocorre a transferência de titularidade da energia elétrica, com o intuito de identificar a presença dos sistemas de transmissão e distribuição, o que propiciaria a incidência do ICMS. Estabelece-se como conclusão o acerto da Lei Complementar n.º 194/2022, uma vez que os Sistemas de Transmissão e Distribuição de energia elétrica não se fazem presentes na transferência de titularidade da energia, não ensejando a incidência do ICMS. Para além disso, de forma exaustiva, concluiu-se pela impossibilidade de incidência do ICMS também em suas outras variantes. Por fim, ressalta-se que não há a pretensão de debater a constitucionalidade da referida Lei Complementar, hipótese que será analisada pelo Supremo Tribunal Federal, e que o mérito da questão segue pendente de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: ICMS. Energia Elétrica. TUSD. TUST. Lei Complementar n.º 194/2022.

ABSTRACT

The purpose of this monograph is to analyze the accuracy of Complementary Law No. 194/2022 in expressly stipulating that the Tax on Circulation of Goods and Services on Transportation and Communication (ICMS) does not apply to the amounts related to the Distribution System Usage Tariffs (TUSD) and Transmission System Usage Tariffs (TUST). To achieve this, employing the methodology of documentary research, an extensive doctrinal analysis was conducted to assess the moment of transfer of ownership of electrical energy, with the aim of evaluating the presence of transmission and distribution systems, which would trigger the incidence of ICMS. The conclusion is drawn that Complementary Law No. 194/2022 is accurate, since the Transmission and Distribution Systems of electrical energy are not present in the transfer of ownership of energy, thereby not warranting the incidence of ICMS. Furthermore, it was exhaustively concluded that ICMS incidence is also not possible in its other variants. Finally, it is emphasized that there is no intention to discuss the constitutionality of the aforementioned Complementary Law, a matter that will be examined by the Federal Supreme Court, and the merits of the issue are still pending judgment by the Superior Court of Justice.

Keywords: ICMS. Electrical Energy. TUSD. TUST. Complementary Law No. 194/2022.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 – CONCEITOS BÁSICOS.....	12
1.1 TRIBUTOS.....	12
1.1.1 IMPOSTOS	15
1.1.2. TAXAS E TARIFAS	17
CAPÍTULO 2 – O ICMS	23
2.1. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E O FATO GERADOR	24
2.2. O SUJEITO PASSIVO	29
2.3. A BASE DE CÁLCULO E AS ALÍQUOTAS	31
2.4. MEDIDAS PARA EVITAR A GUERRA FISCAL	35
2.5. O ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA	37
CAPÍTULO 3 – A TUSD E A TUST NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS	40
3.1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	40
3.2. A INCIDÊNCIA DO ICMS	43
3.3 UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....	51
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

INTRODUÇÃO

“Nada é mais certo nessa vida do que a morte e os impostos”

Benjamin Franklin

Vigente no Brasil desde 1988, com a Carta Magna atual, o Estado de Direito é aquele regido por uma Constituição válida e plenamente eficaz que, entre as suas atribuições, possui como função a limitação do poder, tendo como base a sua divisão¹.

Sendo reconhecida como um símbolo de sucesso da transição de um governo autoritário para a consolidação democrática brasileira², a Constituição de 1988 traz, em seu artigo 2º, a divisão independente e harmônica de seus poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário, sendo vedado, por seu artigo 60, § 4º, inciso III, qualquer emenda Constitucional que vise dar fim à separação dos poderes como conhecida³.

E é nesse contexto que, propiciada pela divisão dos poderes conhecida, se insere a relação tributária brasileira não como uma relação de poder, regida por atos de vontade daqueles que o detém, mas sim como uma relação jurídica, sendo aquela que decorre e é regida pelos termos de uma norma jurídica preestabelecida⁴.

Isso porque, a despeito de a relação tributária ser estabelecida, fiscalizada e alvo de punições, quando necessário, pelo próprio Estado, diante da sua divisão é possível que se dê uma análise em favor dos interesses do contribuinte, conforme estipula o artigo 112 do Código Tributário Nacional⁵. Tal análise só é possível pois a definição dos tributos se dá pelo Legislativo, o interesse na sua arrecadação se dá pelo Executivo e, em caso de desavenças, a sua decisão cabe ao Judiciário⁶.

¹ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 7. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018, p. 25.

² *Ibid.*, p. 261.

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 34.

⁵ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 34.

Adentrando às espécies tributárias brasileiras, temos o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) como a maior fonte de arrecadação dos Estados⁷.

A sua incidência sobre a energia elétrica é de conhecimento geral e decorrente da Constituição Federal, que assim expressamente institui em seu art. 155, inciso II, § 3º, sendo o ICMS a exação que mais a onera, correspondendo a 21,3% da receita estadual em uma análise de 07 tributos e 10 encargos incidentes sobre o setor⁸.

Para além disso, os consumidores também estão submetidos à cobrança da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) de energia elétrica, recolhidos conjuntamente à sua fatura.

E é nesse contexto que surgem as discordâncias quanto à inclusão ou não das taxas TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS, estando o tema nacionalmente sobrestado e pendente de julgamento com repercussão geral pelo Superior Tribunal de Justiça.

Entretanto, com a aprovação da Lei Complementar 194 de 2022, o legislador, de forma desconexa ao judiciário que ainda não apreciou a questão, retirou expressamente da base de cálculo do ICMS as taxas TUSD e TUST, a partir da inclusão do inciso X no artigo 3º da Lei Kandir.

Diante do exposto, esse trabalho se dedicou à análise do acerto da Lei Complementar n.º 194/2022 ao expressamente consignar a não incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST. Dessa forma, possui como objetivos específicos (i) a análise do momento da ocorrência da transferência de titularidade da energia elétrica, (ii) a análise da utilização dos Sistemas de Distribuição e Transmissão da energia elétrica quando da troca da titularidade, e (iii) determinar se a Lei Complementar n.º 194/2022 andou bem ao retirar do âmbito de incidência do ICMS tais encargos.

⁷ TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. **Carga Tributária do Governo Geral**. 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021>. Acesso em: 02. Dez. 2022.

⁸ SALES, Claudio; MONTEIRO, Eduardo. **Imposto e essencialidade da energia elétrica**. Disponível em: <<https://acendebrasil.com.br/artigo/imposto-e-essencialidade-da-energieletrica/#:~:text=De%20todas%20as%2017%20rubricas,n%C3%A3o%20podem%20ser%20tratados%20como>>. Acesso em: 03 nov. 2023.

A presente pesquisa, enquanto uma pesquisa aplicada e exploratória, utilizou-se da metodologia da pesquisa documental, baseada principalmente na análise doutrinária, mas utilizando-se também da análise do texto constitucional e da legislação infraconstitucional, dando destaque às Resoluções da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e à Lei Complementar n.º 87 de 1996 (Lei Kandir), que disciplina o ICMS.

De modo a propiciar uma maior compreensão do tema, no primeiro capítulo são trazidos conceitos básicos, como a conceituação de tributos e impostos, além da distinção entre taxas e tarifas. No segundo capítulo, por sua vez, são trazidos aspectos gerais do ICMS, especialmente quanto à sua hipótese de incidência e seu fato gerador, sua sujeição passiva, base de cálculo, medidas adotadas para evitar as guerras fiscais, e, por fim, questões atinentes à incidência do ICMS sobre a energia elétrica, especificamente. Por fim, no terceiro capítulo, faz-se uma análise do desenvolvimento do sistema energético no Brasil, bem como da instituição da TUSD e da TUST, culminando em uma análise quanto à incidência do ICMS sobre tais encargos, a partir do destrinchamento dos elementos contidos em seu fato gerador e encerrando-se com uma análise do panorama jurisprudencial atual.

Contudo, esclarece-se que a presente monografia não pretende uma análise quanto à Constitucionalidade das alterações trazidas pela Lei Complementar n.º 194/2022, questão sob análise no Supremo Tribunal Federal através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 7.195, que, inclusive, suspendeu seus efeitos, mas tão somente visa quanto à análise do mérito da inclusão do inciso X no art. 3º da Lei Complementar n.º 87/96.

CAPÍTULO 1 – CONCEITOS BÁSICOS

Para que possamos analisar o acerto da Lei Complementar n.º 194/2022 quanto à retirada da TUST e da TUSD da base de cálculo do ICMS, necessário se faz, uma análise do panorama geral em que se insere a problemática, perpassando desde os conceitos de tributos, impostos, taxas e tarifas, até as especificidades do ICMS e das tarifas sob análise.

1.1 Tributos

A despeito de estar ausente da Constituição Federal de 1988 (CFRB), o conceito de tributo no Brasil, diferentemente da vertente seguida por outras nações, não decorre meramente da análise de uma lógica jurídica, mas sim de uma categoria do direito positivo, expressamente contida em lei, *ex vi* do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁹ que assim dispõe:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”¹⁰

Para além disso, tal conceito complementa-se com a conceituação trazida no art. 9º da Lei Orçamentária n.º 4.320/64, a qual, de forma cogente com as ideias traçadas tópicos acima, define que o produto da arrecadação tributária visa ao custeio das atividades exercidas pelas entidades de direito público.

“Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”¹¹

Nessa toada, analisando as características presentes na legislação pátria temos que, tratando-se de uma “*prestação pecuniária compulsória*” a arrecadação tributária insere-se na seara das receitas estatais derivadas, quais sejam, aquelas decorrentes de pagamentos aos cofres

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 61.

¹⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

¹¹ BRASIL. **Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 07 out. 2023.

públicos que deverão ocorrer de forma independente das manifestações de vontade do sujeito, sendo decorrente exclusivamente da sua determinação legal¹².

Portanto, o fato de os tributos serem instituídos “*em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” são consequências lógicas da sua característica de receita estatal derivada, uma vez que, (i) para não dependerem da vontade do particular deverão estar expressamente contidos em lei, em respeito ao princípio da legalidade insculpido nos arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal¹³, e (ii) diante da imperiosidade da sua cobrança, não poderá depender da análise pessoal dos aplicadores do direito, devendo ser mandatório o seu pagamento uma vez que ocorrido o fato-gerador do tributo.

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”¹⁴

Para além disso, o art. 3º do CTN também cuidou de diferenciar a cobrança dos Tributos da cobrança das multas.

Isso porque, apesar de ambas as cobranças serem receitas derivadas e plenamente vinculadas, ao instituir como característica primordial para a conceituação de tributo que esse “*não constitua sanção de ato ilícito*”, temos que o tributo habitualmente será decorrente da prática de um evento lícito, que constituirá o seu fato-gerador¹⁵, diferentemente das multas, cuja aplicação visa coibir a ocorrência de ilícitos, de modo que o interesse estatal reside primariamente na não ocorrência dos ilícitos, o que culminará, via de consequência, na ausência de sua arrecadação¹⁶.

¹² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 33.

¹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 65.

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 39.

Ainda assim, não se pode negligenciar o entendimento firmado pelo STF no Habeas Corpus n.º 77.530/RS¹⁷ no qual definiu-se que a tributação do resultado econômico decorrente de atividades ilícitas não afronta a conceituação legal de tributo. Isso porque, tal tributação, em bem verdade não visa a sanção do ato ilícito praticado pelo consumidor, o que é expressamente vedado pelo CTN, mas objetiva uma atuação estatal em conformidade com a isonomia fiscal, positivada no art. 150, inciso II, primeira parte, da CFRB, ao não conceder uma imunidade àqueles que praticam atos ilícitos¹⁸.

Por fim, necessário se faz destacar que o tributo constitui a categoria genérica que será repartida em espécies a contar a partir da teoria doutrinária adotada, conforme evidenciam o art. 145, incisos, da Constituição Federal e o art. 5º do CTN¹⁹ abaixo transcritos:

Constituição Federal de 1988

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

(...)”²⁰

Código Tributário Nacional

“Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”²¹

Os diplomas legais acima transcritos trazem apenas três espécies de tributos em sua acepção, quais seja, (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuições de melhoria, o que, pela acepção de Sacha Calmon Navarro Coêlho²², aponta para a necessária adoção da teoria tripartite, na qual apenas as espécies tributárias mencionadas acima são reconhecidas enquanto tal.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 77530/RS**. Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgamento em 25/08/1998, Publicado em 18/09/1998

¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 39

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 103.

²⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

²¹ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 104.

Contudo, a teoria adotada pelo Supremo Tribunal Federal é a pentapartite ou quinquipartite, *ex vi* do julgamento do RE n.º 146.733/SP²³, estabelecida a partir de uma análise segundo a qual o art. 145 da CFRB não visa trazer à exaustão as espécies tributárias, mas tão somente elencar entre as existentes aquelas que são de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que exclui da sua redação as outras duas espécies tributárias de competência exclusiva da União: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais. Por sua vez, a despeito de o CTN trazer apenas as três primeiras espécies, a sua leitura deve ser conforme as disposições constitucionais²⁴.

Importante destacar, contudo, que os autores adeptos à teoria tripartite não negam a natureza tributária do empréstimo compulsório e das contribuições especiais, uma vez que preenchem todos os quesitos elencados no art. 3º do CTN e, em respeito à regra contida no art. 4º, inciso I, do CTN, não deixam de sê-lo em razão de sua nomenclatura diferenciada²⁵. Contudo, essa parte da doutrina classifica tais exações dentre os impostos e as taxas, ainda que detentores de particularidades²⁶.

“Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”²⁷

1.1.1 Impostos

Adentrando à espécie tributária responsável pela maior parte da arrecadação tributária brasileira, conforme dados da Carga Tributária Nacional disponibilizados pelo Tesouro Nacional Transparente²⁸ temos os impostos.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 146.733/SP**. Rel. Ministro MOREIRA ALVES, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 26/09/1962, Publicação em 06/11/1992.

²⁴ *Ibid.*, p. 104.

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 44.

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 104.

²⁷ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

²⁸ TESOIRO NACIONAL TRANSPARENTE. **Carga Tributária do Governo Geral**. 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021>. Acesso em: 02. Dez. 2022.

Tal constatação vai de acordo com a sua classificação enquanto tributos de natureza majoritariamente fiscal, ou seja, que se destinam primordialmente à arrecadação estatal, com vistas a propiciar o funcionamento do Estado Social explicitado alhures²⁹.

Nesse diapasão, temos que por disposição do art. 16 do CTN, os impostos são os tributos *“cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”*³⁰.

Dessa forma, podemos constatar que para que um tributo se classifique enquanto imposto será necessário analisar de forma conjunta a sua hipótese de incidência bem como a sua base de cálculo, momento no qual será possível identificar a ausência, entre suas hipóteses de incidência, de qualquer atuação do poder público, o que os classificam como tributos não vinculados³¹.

Nessa nova acepção quanto à vinculação dos tributos, que em nada tem a ver com a contida na parte final do art. 3º do CTN, temos que os tributos vinculados são aqueles que pressupõem uma contraprestação estatal destinada a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, enquanto os tributos não vinculados, os impostos, decorrem de manifestações de riqueza do sujeito passivo³². Assim, temos que os impostos visam à remuneração, entre outros, dos serviços públicos gerais/universais que não poderiam ser remunerados mediante a instituição de taxas, tal qual será explicitado³³.

Por consequência, temos que os impostos são tributos de caráter contributivo, que se dedicam à manutenção da noção de solidariedade social e visam a remuneração de serviços universais e indivisíveis, o que inviabilizaria a sua remuneração por outras espécies tributárias, que têm a divisibilidade como requisito³⁴.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 64.

³⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 75.

³² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 49.

³³ *Ibid.*, p. 56.

³⁴ *Ibid.*, p. 49.

Ou seja, tem-se aqui, que os impostos são a espécie dos tributos que não gozam de referibilidade, independentemente de uma contraprestação estatal para que se justifique a sua arrecadação³⁵.

Válido ressaltar, também, que a despeito de os impostos serem tributos de caráter contributivo e não vinculado, ou seja, que se destinam à manutenção do estado social de direito, ainda assim não se pode exigir que todos os contribuintes o recolham de maneira igualitária em termos quantitativos, por expressa disposição constitucional em defesa do princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da CF/88:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”³⁶

Por fim, cumpre destacar que os impostos não apenas não encontram vinculação com a atuação estatal, como também não podem vincular-se a órgãos, fundos, ou despesas específicas, por expressa vedação constitucional contida no art. 167, inciso IV, da Constituição Federal:

“Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;”³⁷

1.1.2 *Taxas e tarifas*

A despeito da recorrente confusão entre taxas e tarifas, para que possamos adentrar ao tema alvo desta monografia, relevante analisar, de forma pormenorizada, as diferenças entre ambas.

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 45.

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

³⁷ *Ibid.*

As taxas constituem espécie tributária contida no art. 77 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.”³⁸

Dessa forma, evidente que, de maneira diametralmente oposta aos impostos, as taxas constituem os tributos de caráter vinculado³⁹, ou seja, que pressupõem a prática de uma atuação estatal específica vinculada ao sujeito passivo dessa obrigação⁴⁰.

Sendo assim, é fácil concluir que as taxas possuem como finalidade o ressarcimento do Estado pelo serviço prestado, uma vez que aquele que paga taxa percebeu ou teve disponibilizada para si a realização de algum serviço estatal⁴¹. Nesse sentido, é notório o caráter contraprestacional das taxas⁴² e a necessidade de que o sujeito ativo que lhe instituíra seja aquele que presta o serviço ou realiza o poder de polícia⁴³.

Ademais, merece destaque que, conquanto se trate de tributo instituído com vistas ao ressarcimento dos dispêndios estatais, a sua base de cálculo deverá encontrar uma correlação razoável com os gastos públicos incorridos para a prestação do serviço público ou o exercício de poder de polícia⁴⁴ sem poder, contudo, encontrar identidade com a base de cálculo dos impostos, *ex vi* do art. 77, parágrafo único, do CTN⁴⁵.

³⁸ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 107.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 76.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.228.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 54.

⁴³ *Ibid.*, p. 52.

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 57.

⁴⁵ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

Para além disso, o art. 77 do CTN subdivide as taxas entre as derivadas do exercício regular do poder de polícia e as decorrentes da utilização de serviço público específico e divisível⁴⁶.

Contudo, é possível constatar, em bem verdade, que ambas as hipóteses decorrem da utilização de serviço público, uma vez que o exercício de poder de polícia também pode ser assim caracterizado⁴⁷.

Enquanto as taxas instituídas em função do exercício do poder de polícia, estão conceituadas no art. 78 do CTN, as taxas pela utilização de serviço público estão no art. 79 do mesmo diploma legal:

“Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”⁴⁸

Merece destaque que, conforme disposto no art. 77 do CTN e reforçado pelo art. 78, as taxas pelo poder de polícia têm como requisito essencial que tal exercício se dê de forma regular.

⁴⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p.57.

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 117.

⁴⁸ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

Entretanto, a regularidade necessária não diz respeito tão somente a sua legalidade, decorrente da sua hígida base legal e respeito aos princípios tributário-constitucionais, mas também a sua regularidade de exercício, só podendo ser exigido o pagamento da taxa mediante a efetiva atuação do Estado⁴⁹.

Por sua vez, em uma análise conjunta com o art. 77 do CTN temos que os serviços públicos remunerados mediante a instituição das taxas deverão ser (i) de uso efetivo ou potencial, e (ii) específicos e divisíveis⁵⁰.

Quanto à sua efetividade, temos que são de utilização efetiva aqueles dos quais o contribuinte efetivamente se vale, ou seja, faz uso. Nessa toada, são serviços de utilização potencial, aqueles cuja utilização é compulsória, visto que ultrapassa as fronteiras da vontade individual, momento no qual a falta da sua disposição torna-se um risco à sociedade. Tais hipóteses, mais uma vez em respeito estrito ao princípio da legalidade, deverão ser devidamente especificados em lei⁵¹.

A análise da especificidade do serviço, por sua vez, diz respeito à possibilidade de o contribuinte identificar a qual serviço se refere a taxa em exigência. Ou seja, o contribuinte “vê” especificamente o serviço relacionado à exação que lhe é cobrada⁵².

Pode-se dizer, dessa forma, em conformidade com o disposto no art. 79, inciso II, do CTN, que a especificidade encontra amparo na sua possibilidade de quantificação, sendo possível ao contribuinte a identificação do quanto foi utilizado aquele serviço⁵³.

A divisibilidade, em outro aspecto, diz respeito à capacidade de o Fisco identificar quem são os contribuintes beneficiários daquele serviço prestado⁵⁴, hipótese na qual se faz necessário que o usuário possa gozar daquela prestação de serviço de forma individual⁵⁵.

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 178.

⁵⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁵¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 56.

⁵² *Ibid.*, p. 55.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 179.

⁵⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 55.

⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 180.

Assim, diz-se que é possível que o sujeito ativo dessa relação tributária “veja” quem é o contribuinte que realiza o pagamento pelo serviço prestado⁵⁶, aplicando-se, portanto, o que Ricardo Alexandre⁵⁷ preconiza como a lógica do “eu vejo e tu me vêes”.

Nesse contexto, muito se confundem as tarifas, também conhecidas como preços públicos, com as taxas de serviço.

De plano, merece destaque que a aplicabilidade prática de tal distinção diz respeito ao regime a ser aplicado para a fixação e a cobrança desses valores. Assim, enquanto as taxas constituem uma espécie de tributos, estando submetidas às normas de direito público, as tarifas, de forma diametralmente oposta, estão inseridas no regime contratual do direito privado⁵⁸.

Outrossim, evidente que enquanto as taxas são instituídas em lei e regidas pelas prerrogativas da legislação tributária, as tarifas decorrem de contratos, sendo de caráter eminentemente privado.

Portanto, a despeito de ambas (taxas e tarifas) possuírem caráter iminente contraprestacional, as taxas também possuem como elemento crucial a compulsoriedade, tal qual reconhecido pela súmula n.º 545 do STF, cuja parte final, merece destaque, não é mais aplicável.

Súmula n.º 545 STF:

“Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.⁵⁹

Quanto à compulsoriedade, Hugo de Brito Machado traz a ponderação de que a diferenciação quanto ao regime imposto às taxas e não às tarifas se justifica pela imposição de que aquele determinado serviço público seja atendido por um meio exclusivo, o que justifica que a sua exação sofra as limitações próprias dos tributos⁶⁰.

⁵⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 56.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 56.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 61.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 545 do STF**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2346>>. Acesso em: 02 nov. 2023.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 87.

Dessa maneira, temos que apesar de as tarifas e as taxas de serviço possuírem ambas o caráter contraprestacional ao Estado, buscando a remuneração do serviço público prestado, as taxas voltam-se à remuneração das atividades especificamente estatais, enquanto as tarifas retribuem os serviços não instrínsecamente estatais⁶¹.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 85.

CAPÍTULO 2 – O ICMS

Constituindo o tributo de maior arrecadação nacional, conforme dados do Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Federal, disponibilizado pelo Tesouro Nacional⁶², temos o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS).

Fazendo uma breve contextualização histórica, temos o surgimento do ICMS no sistema tributário nacional como uma versão segregada do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) presente em grande parte dos sistemas tributários estrangeiros⁶³.

Enquanto o IVA, em uma considerável parte das nações estrangeiras, constitui um imposto único, no Brasil, ele é desmembrado pelas versões nacionais do ICMS, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto Sobre Serviços (ISS)⁶⁴.

Tal medida fora adotada com a intenção de repartir as receitas decorrentes do IVA de forma uniformizada pelos entes federativos. Sendo assim, temos o IPI como um imposto de competência da União, o ICMS como um imposto de competência estadual e, por fim, o ISS como um imposto de competência municipal.

Contudo, diante do destrinchamento do IVA são consideravelmente ampliadas as chances da instauração das chamadas guerras fiscais, principalmente entre os estados, devido à relevância arrecadatória do ICMS. Assim, visando evitar esse fenômeno degenerativo do sistema federativo⁶⁵, o Constituinte de 1988 trouxe no próprio texto constitucional uma enorme gama de regras e metodologias de repartição de receitas a serem aplicadas, pretendendo evitar tais tensões⁶⁶.

⁶² TESOUREIRO NACIONAL TRANSPARENTE. **Carga Tributária do Governo Geral**. 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021>. Acesso em: 02. Dez. 2022.

⁶³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 544.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 544.

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 352.

⁶⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 544.

Desse modo, temos o ICMS que enquanto constitui o tributo de maior arrecadação nacional, também figura como aquele de maior complexidade, o que se justifica não apenas pelo enorme conflito de interesses entre os estados, mas também pela presença da sistemática da não cumulatividade⁶⁷.

2.1 A hipótese de incidência e do fato gerador

Para melhor entendermos o ICMS necessário se faz uma análise das suas hipóteses de incidência. Para tanto, cabe evidenciar que trata-se de um conceito abstrato, que traz a “*formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato*” e que, após a ocorrência no mundo dos fatos, concretizará a ocorrência do fato gerador dos tributos⁶⁸.

Nesse contexto, da leitura da norma constitucional é possível inferir que o ICMS possui três hipóteses de incidência principais, quais sejam (i) a circulação de mercadorias; (ii) o transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) a prestação de serviços de comunicação⁶⁹.

Dessa forma, porquanto a sua primeira hipótese de incidência tem como ponto focal a “circulação de mercadoria”, a compreensão dos termos “circulação” e “mercadoria” aptos a ensejar a incidência do ICMS é ponto essencial para a análise dessa hipótese de incidência.

Quanto à circulação, temos que tal termo se refere, em bem verdade, não à mera circulação física ou econômica da mercadoria, mas sim a sua circulação jurídica⁷⁰, configurada como a circulação que propicia a troca de titularidade da mercadora⁷¹.

Dessa forma, temos que a circulação física do bem não configura, por si só, para fins de incidência do ICMS fato juridicamente relevante, isso porque, a mera transferência física do bem de um local para outro não é capaz de fazer incidir o referido imposto.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 58.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 58.

⁶⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 17.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 882.

Exatamente nesse sentido foi a decisão da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n.º 49 julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 2021 na qual reconheceu-se a inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, inciso II e 12, inciso I, trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” e 13, § 4º, da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir)⁷².

Ademais, ressalta-se que tal posicionamento não está isolado no âmbito das cortes superiores, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça, ainda em 1996, firmou súmula nesse mesmo sentido:

Súmula n.º 166:

“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”⁷³

Tal entendimento se dá pois, a despeito de tratar-se de um deslocamento físico de uma mercadoria, ao transladar tal bem de um estabelecimento para outro de um mesmo contribuinte não se está diante de uma circulação jurídica do bem, visto que não há a transferência de titularidade. Portanto, evidentemente não há que se falar em hipótese de incidência do ICMS, visto que desconfigurado um de seus pontos centrais.

Na defesa de que a circulação de mercadoria seja entendida como uma circulação jurídica, preconiza Aliomar Baleeiro⁷⁴ que caso assim não o fosse se trataria de hipótese extremamente benéfica ao Fisco Estadual, que arrecadaria inclusive com a mera circulação física de mercadorias decorrentes de furtos e roubos.

Em contrapartida, não se trata de hipótese de incidência do ICMS a circulação jurídica da mercadoria sem que ocorra a tradição do bem, visto que configura ato formal que preconiza a transação da posse daquele bem para outrem⁷⁵.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC 49**. Relator Ministro EDSON FACHIN. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 19/04/2021, Publicação em 04/05/2021.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166 do STJ**. Disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 25 out. 2023

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 821.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 823-824.

Nesse sentido, temos que a hipótese de incidência do ICMS não é a mera realização do negócio jurídico em si próprio, mas sim a sua efetivação, concretizada no momento da transação da titularidade⁷⁶.

Portanto, quando firmamos um contrato de compra e venda, hipótese até então apta a atrair a incidência do ICMS, visto que definida a transferência de propriedade do bem, ainda assim só será possível a exigência do imposto após a transação do bem, momento no qual se aperfeiçoa o negócio jurídico ora estabelecido.

A mercadoria, por sua vez, era conceituada enquanto o bem corpóreo transacionado por comerciantes, produtores e industriais⁷⁷, configurando-se enquanto um bem móvel com finalidade comercial⁷⁸.

Contudo, relevante destacar que a classificação de bem corpóreo não se adequa mais à realidade das hipóteses de incidência do ICMS, isso porque a Constituição Federal de 1988, ao trazer expressamente a inclusão das operações com energia elétrica na hipótese de incidência desse conceito, acabara por alargá-lo.

“Art. 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;
(...)
§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”⁷⁹

Para além disso, o STF também reconheceu a incidência do ICMS nas operações de comercialização de softwares no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 1.945/MT, mesmo tratando-se de transações com bens incorpóreos, em mais um alargamento de tal conceito⁸⁰.

⁷⁶ Ibid., p. 823-824.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 220.

⁷⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 545.

⁷⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁸⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 546.

Quanto à finalidade comercial, será possível observá-la nas hipóteses em que há a realização da circulação jurídica da mercadoria com habitualidade ou volume que assim se caracterizem, tal qual disposto no art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)”⁸¹

Desse modo, nas hipóteses em que há a venda de um bem do ativo fixo de uma empresa não se está diante de hipótese de incidência do ICMS, porquanto não há a habitualidade da operação.

Nesse mesmo sentido, se um jovem vende o seu telefone celular de uso próprio para um terceiro, também não estará presente a habitualidade necessária. Contudo, caso esse mesmo jovem coloque a venda uma grande quantidade de telefones celular, ainda que sem a habitualidade, restará configurada a hipótese de incidência do ICMS, diante de um volume que caracterize o intuito comercial⁸².

Necessário destacar, contudo, que para a configuração do intuito comercial não necessariamente se estará diante da realização de um contrato de compra e venda, bastando que se trate de uma circulação jurídica que importe na transação de uma mercadoria⁸³.

Contudo, importa frisar que a realização do negócio jurídico deverá ocorrer de forma voluntária por aquele que está ofertando a mercadoria, de forma que, caso realizada mediante a retirada da posse do bem, não se configurará a hipótese de incidência do ICMS, tal qual ocorre nos leilões de bens desapossados da massa falida⁸⁴.

⁸¹ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

⁸² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 547.

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 20.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 21.

Ademais, o inciso II do art. 155 da Constituição Federal traz ainda como hipótese de incidência do ICMS a “*prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”⁸⁵.

Quanto a tais serviços que, apesar de tratarem-se evidentemente da prestação de serviços, foram constitucionalmente incluídos na base de cálculo do ICMS, temos que o intuito do constituinte ao assim agir foi de mitigar as celeumas decorrentes na necessária análise de uma infinidade de legislações municipais, uma vez que tais serviços dificilmente se circunscrevem a um único município⁸⁶.

Por fim, relativamente ao fato gerador do ICMS, temos que esse se constitui enquanto o fato concreto ocorrido no mundo dos fatos ao qual a lei atribui como consequência o surgimento da obrigação tributária⁸⁷. Ou seja, é o momento no qual o legislador estabelece como materializado o tributo constitucionalmente previsto⁸⁸. Assim, trata-se da concretização da formulação jurídica e hipotética trazida pela hipótese de incidência⁸⁹.

Nesse contexto, o fato gerador do ICMS foi positivado pelo art. 12 da Lei Complementar n.º 87/96, que assim dispõe:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

⁸⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁸⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 547.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34.

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 22.

⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34.

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino;

XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado;

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.”⁹⁰

Portanto, da análise do referido diploma legal, temos que, nas operações de circulação de mercadoria em território nacional o fato gerador se concretizará com a saída da mercadoria do estabelecimento, enquanto quanto às hipóteses relacionadas à prestação de um serviço, o fato gerador se dará no ato de tal prestação.

2.2 O sujeito passivo

O sujeito passivo é aquele a quem a lei institui o dever de, mediante uma diminuição patrimonial, arcar com o pagamento do tributo. Nesse sentido, trata-se do devedor da obrigação tributária, figura popularmente conhecida como “contribuinte”⁹¹.

⁹⁰ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 86.

Sendo assim, Ataliba defende que a fixação do contribuinte pela lei se dará de forma intrinsecamente relacionada à hipótese de incidência manifestada na hipótese, sendo o sujeito passivo aquele que tem a sua capacidade contributiva manifestada na ocorrência do fato gerador⁹².

Quanto ao contribuinte do ICMS, temos a sua definição no art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96, recentemente alterado pela Lei Complementar n.º 194/2022, de modo que assim dispõe:

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

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

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

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.”⁹³

Assim, temos que, conforme amplamente exposto alhures, de forma geral, para que um indivíduo seja caracterizado enquanto sujeito passivo do ICMS, se faz necessário que a circulação de mercadoria ou a prestação de serviços sobre os quais incidem o ICMS se deem com a habitualidade ou com o volume aptos a caracterizarem o intuito comercial.

Contudo, destaca-se que há exceções legais, trazidas nos incisos do §1º nas quais, mesmo que não estejam presentes a habitualidade e o volume característicos da comercialização, ainda assim se estará diante de um contribuinte de ICMS.

⁹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 86.

⁹³ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

Para além disso, o art. 121 do CTN traz a divisão do sujeito passivo entre contribuinte e responsável, também conhecidos como sujeito passivo direto e indireto, respectivamente⁹⁴:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”⁹⁵

Sendo assim, o responsável tributário é aquele que não possui relação direta com o fato gerador do tributo, contudo, se vê obrigado a arcar com o recolhimento da exação diante da expressa disposição legal.

2.3 A base de cálculo e as alíquotas

Por sua vez, a base de cálculo é o critério utilizado para medir o fato gerador do tributo e efetivamente estabelecer o *quantum debetur* de cada obrigação tributária. Dessa forma, configura-se como uma dimensão material da hipótese de incidência que lhe atribui uma ordem de grandeza própria, como uma medida propriamente sua⁹⁶.

Em outras palavras, a base de cálculo traz a dimensão da obrigação pecuniária, sendo que apenas a partir dela é possível quantificar o objeto da obrigação tributária. Portanto, trata-se de elemento indispensável a todos os tributos⁹⁷.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seus arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso XII, alínea “i” prevê expressamente que a base de cálculo dos tributos e, mais especificamente, do ICMS, será determinada por lei complementar:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 86.

⁹⁵ BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 108.

⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 235.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
(...)

Art. 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”⁹⁸

Contudo, apesar de ter sido dado tratamento infraconstitucional à matéria, o que se efetivou com a vigência da Lei Complementar n.º 87/96, em bem verdade não há que se falar acerca da existência de uma liberdade plena do legislador para instituir a base de cálculo dos impostos de forma distanciada das disposições constitucionais, sendo necessário que tal aspecto material se mantenha fiel à materialidade desse imposto⁹⁹.

Especificamente quanto ao ICMS, a Lei Kandir traz em seu art. 13, incisos, a especificação da base de cálculo de cada hipótese de incidência desse imposto, sendo possível sintetizá-las como sendo: o valor da operação ou o preço do serviço.

A esse respeito, necessário frisar que o valor da operação deverá abarcar tão somente o preço corrente da mercadoria fornecida somado às exceções contidas no art. 13, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei Complementar n.º 87/96. Isso porque, eventuais elementos estranhos possuem natureza diversa das operações mercantis tributadas pelo ICMS, não havendo razão de ser para a sua inclusão na base de cálculo do imposto estadual¹⁰⁰.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

⁹⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 235.

¹⁰⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 248.

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.”¹⁰¹

Para além disso, merece destaque o fato de que, por disposição do art. 13, §1º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, o ICMS contém a sistemática de cálculo conhecida como “cálculo por dentro”, ou seja, no momento do cálculo do ICMS o próprio montante do tributo a ser pago já está compreendido na base de cálculo do imposto¹⁰².

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”¹⁰³

A alíquota, por sua vez, é o critério indicado pelo legislador como o fator que, combinado à base de cálculo, será responsável por estabelecer o valor devido pelo sujeito passivo em razão do surgimento da obrigação tributária¹⁰⁴.

Na grande maioria dos impostos, a alíquota será também a expressão de riqueza do sujeito passivo, tendo relação imediata com a hipótese de incidência tributária¹⁰⁵.

Temos, portanto, que a alíquota constitui verdadeira parcela da base de cálculo atribuída à espécie tributária, de modo que ambas não podem se confundir: enquanto a base de cálculo constitui o todo do qual será extraído o valor da obrigação tributária, a alíquota corresponde à parcela desse todo que efetivamente deverá ser paga pelo sujeito passivo¹⁰⁶.

Especificamente quanto ao ICMS, temos que enquanto as alíquotas internas de cada estado serão determinadas pelos próprios, as alíquotas interestaduais serão estabelecidas por resolução do senado, conforme disposição do art. 155, § 2º, incisos IV, V, VI e VII, da Constituição Federal.

¹⁰¹ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

¹⁰² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 577.

¹⁰³ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 115.

¹⁰⁵ *Ibid.*, p. 114.

¹⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 281.

“Art. 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;
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
V - é facultado ao Senado Federal:
a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;”¹⁰⁷

Ademais, conforme depreende-se do texto legal acima, ainda assim os legisladores estaduais não possuem plena liberdade para a instituição de alíquotas internas, visto que as mesmas não poderão ser superiores às alíquotas interestaduais, por força do art. 155, § 2º, inciso VI, da Constituição Federal.

Tal medida visa à harmonização tributária, de modo a proteger os estados historicamente menos desenvolvidos. Destaca-se que essa medida em nada fere a isonomia tributária, mas, em bem verdade, pretende uma integração entre os estados consumidores e os exportadores¹⁰⁸.

Por fim, ainda quanto às alíquotas, cabe menção ao princípio da seletividade, corolário do ICMS e positivado no art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal:

“Art. 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;
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)

¹⁰⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 376.

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;¹⁰⁹

A seletividade constitui técnica de instituição de alíquotas variáveis, sendo princípio intimamente ligado ao conceito de essencialidade. Nesse aspecto, a partir da cumulação de ambos os princípios, as alíquotas do ICMS deverão ser graduadas de modo a onerar menos aqueles bens e serviços considerados essenciais à sociedade¹¹⁰.

Nesse sentido, tal qual disposto no texto constitucional, a seletividade não configura uma obrigatoriedade aos estados, contudo, caso esses optem por adotar a sistemática de alíquotas variadas, obrigatoriamente deverão submetê-las ao princípio da essencialidade, onerando de forma mais acentuada as mercadorias consideradas supérfluas, dando prioridade para um tratamento mais tênue para as mercadorias essenciais¹¹¹.

Nesse interim, insta salientar que o conceito de “supérfluo” não fica à disposição do legislador estadual, devendo ser atrelado ao conceito das necessidades vitais básicas dos indivíduos, prezando pelos direitos fundamentais constitucionalmente insculpidos¹¹².

Dessa forma, pode-se concluir que o princípio da seletividade quando analisado sob a ótica da essencialidade configura verdadeira concretização do princípio da isonomia, visto que a variação das alíquotas conforme a capacidade contributiva dos consumidores na sistemática de apuração do ICMS seria de difícil regulação¹¹³.

2.4 Medidas para evitar a guerra fiscal

Conforme mencionado alhures, a criação do ICMS enquanto um imposto estadual de alta arrecadação abriu margem para que se instituíssem as chamadas “guerras fiscais”, fenômeno no qual os Estados concederiam benefícios de ICMS de modo a atrair as empresas para o seu território em detrimento dos demais.

¹⁰⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 358.

¹¹¹ Ibid, p. 357.

¹¹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 275.

¹¹³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 360.

Contudo, tratando-se a guerra fiscal de um “*fenômeno degenerativo da Federação*”¹¹⁴ o contribuinte lançou mão de técnicas como a alta regulação do Imposto a nível constitucional, a obrigatoriedade de edição de lei complementar para estabelecer as balizas do ICMS, a obrigatoriedade da formação de convênios de ICMS de modo a viabilizar a concessão de isenções tributárias, além da instituição do diferencial de alíquotas do ICMS.

Especificamente quanto à obrigatoriedade de autorização dos demais estados para que sejam concedidas isenções de ICMS temos que o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CFRB traz que cabe à Lei Complementar instituir o modo com que tais aspectos serão estabelecidos “*mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal*” para que sejam concedidas “*isenções, incentivos e benefícios fiscais*”¹¹⁵.

Tal disposição constitucional encontra amparo na Lei Complementar n.º 24/75, que instituiu a obrigatoriedade de que as isenções de ICMS decorram de convênios firmados entre os estados e o Distrito Federal, trazendo consigo a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)¹¹⁶.

Constituição Federal

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”¹¹⁷

Lei Complementar n.º 24/75

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

¹¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 352

¹¹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023

¹¹⁶ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Acesso à informação**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 20 out. 2023.

¹¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.”¹¹⁸

Com isso, o que se pretende é que, diante da inviabilidade da concessão de isenções individualmente por parte dos estados, mitigue-se as chances de guerras fiscais.

Por fim, o constituinte, no art. 155, § 2º, inciso VII, instituiu ainda o Diferencial de Alíquotas (DIFAL) do ICMS que visa não apenas a impedir as guerras fiscais, mas também a equiparar as receitas de ICMS entre os estados importadores e os exportadores.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”¹¹⁹

Portanto, quando da concretização dos fatos geradores do ICMS em seu âmbito interestadual os Estados produtores receberão o ICMS com base na alíquota interestadual, enquanto os Estados de origem receberão o ICMS DIFAL, calculado com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual¹²⁰.

2.5 O ICMS sobre a energia elétrica

Especificamente quanto à energia elétrica o ICMS possui nuances que merecem destaque.

Preliminarmente, cumpre destacar que a energia elétrica foge ao padrão de conceituação de mercadoria enquanto bem corpóreo, tal qual suscitado no tópico 2.3. Dessa forma, trata-se

¹¹⁸ BRASIL. **Lei Complementar n.º 24 de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

¹¹⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

¹²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 558.

de uma mercadoria por equiparação legal, sendo a incidência do ICMS em decorrência da norma matriz constitucional.

O sujeito passivo do ICMS incidente sobre a energia elétrica pode ser todos os participantes dessa atividade, que são, conforme preconiza José Eduardo Soares de Melo:

“os concessionários, permissionários e autorizados de serviço público de distribuição, os importadores, bem como o produtor independente (este é especificamente autorizado pela Aneel, para exploração de central geradora termelétrica e respectivo sistema de transmissão de interesse restrito, com turbo gerador, utilizando como combustível bagaço de cana de açúcar, ou gás natural, e alternativamente óleo, diesel e pesado)”¹²¹

Contudo, o mesmo autor faz a ressalva de que a atribuição de sujeito passivo do imposto só pode ser estendida àqueles que configuram, conforme institui o caput do art. 4º da Lei Kandir, pessoas naturais ou jurídicas, não incluindo os entes despersonalizados, como os condomínios, espólios e afins

Por sua vez, na hipótese da comercialização interestadual de energia elétrica o art. 4º, inciso IV, da Lei Kandir, institui que o sujeito passivo será aquele que adquire a energia.

Para além disso, o art. 9º, § 1º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96 traz a possibilidade da atribuição da responsabilidade tributária às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica:

“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.
§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:
I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;
II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.
§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.”¹²²

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 191.

¹²² BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

Quanto às alíquotas aplicáveis ao ICMS incidente sobre a energia elétrica, há muito se questionava acerca da necessária aplicação do princípio da seletividade visto que não é raro de se encontrar legislações estatais que instituem alíquotas superiores para a energia elétrica do que para bens considerados de luxo.

Tais legislações iam de encontro aos posicionamentos relevantes da doutrina acerca da necessária observância da seletividade para a energia elétrica, configurando, o que Hugo de Brito Machado conceituou como uma deformação dos conceitos:

“Com certeza ninguém dirá que a energia elétrica e os combustíveis são bens supérfluos. Nem que é supérfluo o serviço de comunicações. É indiscutível, assim, a deformação desses conceitos para fins tributários.”¹²³

Ainda assim, foi necessária a manifestação do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 714.139 para resolver a controvérsia em favor dos contribuintes. Nesse sentido, fora fixada a seguinte tese:

“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.”¹²⁴

Portanto, uma vez que o legislador estadual opte pela adoção da seletividade para a variação das alíquotas do ICMS, necessário será que a alíquota incidente sobre o ICMS-Energia elétrica seja igual a das operações em geral, visto que configura bem essencial.

Reafirmou-se assim, a necessária observância ao princípio da essencialidade por aqueles estados que optam por variar as alíquotas do ICMS, tal qual defendido por Hugo de Brito Machado¹²⁵.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 359.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 18/12/2021, Publicação em 15/03/202.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p; 358.

CAPÍTULO 3 – A TUSD E TUST NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

3.1 Noções introdutórias

O sistema energético brasileiro passou por fortes alterações nas últimas décadas, de forma que a compreensão acerca de como fora instituído da forma como conhecemos hoje se mostra relevante para o deslinde da controvérsia.

A competência para dispor quanto à energia elétrica fora estabelecida pelo Código de Águas, primeiro diploma legal a regulamentar esse setor, promulgado em 1934 por Getúlio Vargas. Até então a produção de energia elétrica se dava primordialmente em um contexto de pequenas hidrelétricas privadas e com a regulamentação ocorrendo pelos municípios¹²⁶.

A partir de então, a competência para legislar quanto à energia elétrica foi restringida à União, visando maiores investimentos no sistema elétrico brasileiro. Contudo, diante do crescimento dos investimentos de forma aquém do esperado, durante a Ditadura Militar o sistema elétrico foi estatizado, passando a ser controlado essencialmente pelo Estado¹²⁷.

Tal medida possibilitou o crescimento do sistema elétrico até determinado ponto, quando o Estado brasileiro não mais conseguia arcar com os altos investimentos necessários, razão pela qual, na década de 90 optou-se mais uma vez pela privatização do setor de energia, restando à União os papéis de regulamentação e fiscalização dos serviços prestados. E é nesse contexto que está inserido o sistema elétrico brasileiro, no qual os adquirentes de energia elétrica possuem livre acesso aos sistemas de distribuição e de transmissão de energia elétrica.¹²⁸

Diante do delineado acima, em 1996, com a Lei n.º 9.427 fora instituída a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a quem cabe a regulamentação e a fiscalização do sistema elétrico brasileiro, conforme infere-se dos arts. 1º e 2º do referido diploma legal:

¹²⁶ NETO, Horácio Villen. Incidência de ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, ano VI, n. 32, p. 15, jul.-ago., 2003.

¹²⁷ Ibid., p. 16.

¹²⁸ Ibid., p. 17.

“Art. 1º É instituída a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, com sede e foro no Distrito Federal e prazo de duração indeterminado.

Art. 2º A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL tem por finalidade regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.”¹²⁹

Outrossim, a Resolução ANEEL n.º 1.000/2021 tal qual as resoluções anteriores, mantém a tradição e divide os consumidores entre consumidor livre, aquele que possui consumo com carga igual ou superior a 3.000 kW e podem optar de quais fornecedores contratarão a energia elétrica; e os conhecidos como consumidores cativos, que não têm a opção de escolher de qual fornecedor será contratada a energia.

Resolução ANEEL n.º 1.000/2021

“Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:
(...)

IX - consumidor livre: consumidor, atendido em qualquer tensão, que tenha exercido a opção de compra de energia elétrica, conforme as condições estabelecidas no art. 15 e no art.16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995;”¹³⁰

Lei n.º 9.074/95

Art. 15. Respeitados os contratos de fornecimento vigentes, a prorrogação das atuais e as novas concessões serão feitas sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 kW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 kV, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica.

(...)

§ 2º-A. A partir de 1º de janeiro de 2019, os consumidores que, em 7 de julho de 1995, consumirem carga igual ou superior a 3.000 kW (três mil quilowatts) e forem atendidos em tensão inferior a 69 kV poderão optar pela compra de energia elétrica a qualquer concessionário, permissionário ou autorizatário de energia elétrica do sistema.

Art. 16. É de livre escolha dos novos consumidores, cuja carga seja igual ou maior que 3.000 kW, atendidos em qualquer tensão, o fornecedor com quem contratará sua compra de energia elétrica.”¹³¹

Nesse contexto, visando o acesso aos sistemas de distribuição e transmissão da energia elétrica, a Lei n.º 9.648/98 traz a obrigatoriedade de que ocorra de forma separada da compra e venda de energia elétrica a contratação do acesso e uso dos sistemas de distribuição e

¹²⁹ BRASIL. Lei n.º 9.427 de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <[¹³⁰ BRASIL. Resolução ANEEL n.º 1.000 de 07 de dezembro de 2021. Disponível em <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren20211000.html>>. Acesso em: 14 out. 2023.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19427compilada.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.427%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996.&text=Institui%20a%20Ag%C3%Aancia%20Nacional%20de,el%C3%A9trica%20e%20d%C3%A1%20outras%20proved%C3%Aancias.>. Acesso em: 25 out. 2023.</p></div><div data-bbox=)

¹³¹ BRASIL. Lei n.º 9.074 de 07 de julho de 1995. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm>. Acesso em: 02 nov. 2023.

transmissão dessa energia, momento no qual caberá à ANEEL a regulação das tarifas para isso cobradas:

“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.”¹³²

A partir desse contexto fático-jurídico temos a ocorrência de dois fenômenos por parte da ANEEL, a instituição dos Contratos de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD) e de Uso do Sistema de Transmissão (CUST), bem como a cobrança das Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), objetos de análise da presente monografia.

Portanto, para a aquisição da energia elétrica o consumidor deverá celebrar o Contrato de Compra de Energia Regulada (CCER), o CUSD e o CUST.

De plano, insta salientar a qualificação da TUSD e a TUST como tarifas que assim se classificam para além da nomenclatura estipulada pela legislação. Isso porque, a despeito da confusão reiteradamente ocorrida no judiciário na qual se referem a tais tarifas enquanto “taxas”, a TUSD e a TUST classificam-se enquanto tarifas.

Isso resta evidente quando identificamos que no caso das taxas a imposição da cobrança decorre sempre de uma determinação legal, enquanto as tarifas TUSD e TUST têm a sua cobrança atrelada ao custeio de um serviço público instituído por um regime contratual.¹³³

Para além disso, não há que se falar quanto à coercitividade da cobrança, visto que o consumidor pode optar por instalar geradores de energia elétrica em sua residência, por

¹³² BRASIL. Lei n.º 9.648 de 27 de maio de 1998. Disponível em: <[¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 86.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19648compilada.htm#:~:text=%2C%20de%202011).- ,Art.,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico.>. Acesso em: 02 nov. 2023.</p></div><div data-bbox=)

exemplo, estando ausentes os requisitos para a caracterização das taxas enquanto espécie tributária¹³⁴.

3.2 A incidência do ICMS

A partir da instituição das Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição e Transmissão de Energia Elétrica (TUSD e TUST, respectivamente) instaurou-se a problemática acerca da sua necessária inclusão, ou não, na base de cálculo do ICMS.

Conforme exhaustivamente demonstrado acima, a incidência do ICMS sobre a energia elétrica decorre diretamente do preceito constitucional que equipara a energia elétrica às mercadorias, a despeito de não se tratar de um bem corpóreo. Portanto, diante da existência dos contratos CUSD e CUST, que trazem como consequência a exigência da TUSD e da TUST que vêm destacadas nas faturas de energia elétrica, instaurou-se um cenário de incerteza quando à base de cálculo para a exação.

Visando pôr um ponto final na controvérsia e definindo a problemática a seu favor, os Estados firmaram o Convênio ICMS n.º 117 de 2004, que traz logo em sua cláusula primeira, atualmente com redação dada pelo Convênio ICMS 129/2016, a necessária inclusão dos referidos encargos na base de cálculo do ICMS:

Redação original

“Cláusula primeira Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.

(...)

1º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado à rede básica deverá:

I - emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

a) como base de cálculo do imposto, o montante correspondente a soma dos valores da conexão e encargo de uso do sistema de transmissão pagos às empresas transmissoras, e quaisquer outros encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;”

Redação Atual

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 86.

“Cláusula primeira Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e pelo uso dos sistemas de transmissão ao consumidor que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio.

(...)

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado diretamente à Rede Básica de transmissão de energia elétrica deverá:

I - emitir nota fiscal, modelo 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

a) como base de cálculo do imposto, o montante correspondente a soma dos valores da conexão e encargo de uso do sistema de transmissão pagos às empresas transmissoras, e quaisquer outros encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;”¹³⁵

Contudo, os consumidores não se satisfizeram com a solução trazida pelo Fisco e ajuizaram múltiplas ações visando a declaração de que a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS é indevida.

Por sua vez, fora promulgada a Lei Complementar n.º 194/2022, que, gerando alterações na Lei Kandir, adotou a tese pró contribuintes e excluiu expressamente as tarifas TUSD e TUST da base de cálculo do ICMS ao incluir o inciso X no art. 3º da Lei Complementar n.º 87/96, que agora conta com a seguinte redação:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

X - Serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.”¹³⁶

Nessa toada, para que seja possível analisar quanto ao acerto da recente Lei Complementar se faz necessária uma análise pormenorizada dos argumentos favoráveis e contrários à inclusão da TUSD e da TUSTA da base de cálculo do ICMS.

Conforme explicitado no capítulo específico, o ICMS pode possuir, essencialmente, três hipóteses de incidência outrora explicadas, quais sejam, (i) a circulação de mercadoria; (ii) a

¹³⁵ BRASIL. **Convênio ICMS n.º 117 de 15 de dezembro de 2004**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2004/CV117_04>. Acesso em: 20 out. 2023.

¹³⁶ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

prestação de serviços interestadual e intermunicipal de transportes; e (iii) a prestação de serviços de comunicação.

De plano, evidentemente deverá ser descartada da análise a hipótese de incidência do ICMS sobre a TUST e a TUSD em razão da prestação de serviços de comunicação, visto que se debate assunto distinto.

A incidência do ICMS diante de uma prestação de serviço de transporte é, por sua vez, um dos argumentos suscitados pelo Fisco para a exigência do ICMS sobre as tarifas analisadas, merecendo análise.

Isso porque os defensores da manutenção de tais tarifas na base de cálculo do ICMS alegam que a exação pode ser validada por uma interpretação ampliativa do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei Kandir¹³⁷, que trata da inclusão do frete na base de cálculo do imposto estadual.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
(...)
§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:
(...)
II - o valor correspondente a:
a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.”¹³⁸

Contudo, ao assim se manifestar, olvidou-se a Fazenda Estadual de que o frete, por um exercício de lógica, constitui o serviço de transporte de uma mercadoria até o seu adquirente. Nesse sentido, em plena obediência à norma contida no art. 110 do CTN, necessário observarmos o que o Código Civil (CC) institui quanto à classificação do transporte de coisas. Vejamos:

Código Tributário Nacional

¹³⁷ PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo. A Inconstitucionalidade do Tratamento dado à TUSD/TUST pela Lei Complementar n.º 194/2022. **IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, 09 maio 2023. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/a-inconstitucionalidade-do-tratamento-dado-a-tusd-tust-pela-lei-complementar-n-194-2022-por-fernanda-mara-macedo-pacobahyba/>>. Acesso em: 26 out. 2023.

¹³⁸ BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR)**. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”¹³⁹

Código Civil

“Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

Do Transporte de Coisas

Art. 743. A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço.

Art. 744. Ao receber a coisa, o transportador emitirá conhecimento com a menção dos dados que a identifiquem, obedecido o disposto em lei especial.”¹⁴⁰

Portanto, por uma interpretação sistêmica dos arts. 110 do CTN e arts. 730, 743 e 744 do CC, temos que para que se configure o transporte de coisa necessariamente tratar-se-á de uma prestação de serviço na qual um sujeito se compromete a entregar bem identificável a outrem.

Contudo, a energia elétrica não se configura enquanto uma coisa identificável. Isso porque, não se trata de um bem estocável e possível de se individualizar, em bem verdade, trata-se da transmissão de um campo magnético uno¹⁴¹, que é disponibilizado pelas geradoras em um sistema único e integrado.

Sendo assim, ao adquirir energia elétrica, o consumidor, em bem verdade, contrata tão somente a quantidade de energia que irá utilizar, sem que sequer seja possível a identificação por parte do consumidor se a energia contratada é, de fato, aquela disponibilizada efetivamente pela empresa contratada¹⁴².

¹³⁹ BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

¹⁴⁰ BRASIL. Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 10 out. 2023.

¹⁴¹ NETO, Horácio Villen. Incidência de ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, ano VI, n. 32, p. 38, jul.-ago., 2003.

¹⁴² SANTIAGO, Igor Mauler. A Exigência De ICMS Sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão e de Distribuição de Energia Elétrica (TUST e TUSD). Aspectos Regulatórios, Tributários E Processuais. **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 6

Dessa forma, incabível pensar na TUSD e na TUST como inclusões devidas na base de cálculo do ICMS, que tem as suas únicas hipóteses fixadas no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei Kandir.

Por fim, resta a análise quanto à incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST diante da exação pela circulação de mercadoria.

Conforme esclarecido no tópico competente para tal, a condição da energia elétrica enquanto mercadoria por equiparação é inegável e decorrente da Constituição. Portanto, necessária se faz a análise quanto à circulação dessa mercadoria de forma a definir se as tarifas em debate deverão compor ou não a base de cálculo do ICMS.

De plano, merece destaque que, conforme exhaustivamente explanado anteriormente, a hipótese de incidência do ICMS pressupõe que a circulação da mercadoria se dê tanto do ponto de vista da circulação jurídica quanto da transação da mercadoria com a troca de titularidade daquele bem, ainda que se trate de um bem incorpóreo, como no caso da energia elétrica.

Nesse sentido, destaca-se que a nova sistemática de compra de energia elétrica conduz o contribuinte a celebrar contratos, tal qual o CCER, aptos a gerarem a incidência do ICMS¹⁴³, mas que somente o farão no momento da sua concretização, tal qual ocorre com todos os contratos de compra e venda¹⁴⁴, uma vez que, conforme já fixado, a mera realização do negócio jurídico não constitui hipótese de incidência do ICMS.

Evidente, portanto, que tais contratos se concretizam quando ocorre a efetiva troca de titularidade da energia elétrica, sendo os momentos anteriores correspondentes ao mero deslocamento físico da mercadoria, inapto a atrair a incidência do ICMS.

Nessa toada, a Resolução ANEEL n.º 414/2010 trazia a responsabilidade da distribuidora limitada ao “ponto de entrega”, atualmente intitulado “ponto de conexão” pela Resolução ANEEL n.º 1.000/2021, que, a despeito da alteração da nomenclatura, mantém o mesmo entendimento. Veja-se:

¹⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 113.

¹⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 823-824.

Resolução ANEEL n.º 414/2010

“Art. 14. O ponto de entrega é a conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora, vedada a passagem aérea ou subterrânea por vias públicas e propriedades de terceiros, exceto quando: (...)

Art. 15. A distribuidora deve adotar todas as providências com vistas a viabilizar o fornecimento, operar e manter o seu sistema elétrico até o ponto de entrega, caracterizado como o limite de sua responsabilidade, observadas as condições estabelecidas na legislação e regulamentos aplicáveis”¹⁴⁵

Resolução ANEEL n.º 1.000/2021

“Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições (...)

XXXV - ponto de conexão: conjunto de materiais e equipamentos que se destina a estabelecer a conexão entre as instalações da distribuidora e do consumidor e demais usuários;

Art. 25. O ponto de conexão localiza-se no limite da via pública com o imóvel onde estejam localizadas as instalações, exceto se tratar de: (...)

Art. 26. A distribuidora deve adotar as providências para viabilizar a conexão, operar e manter o seu sistema elétrico até o ponto de conexão, caracterizado como o limite de sua responsabilidade, observadas as condições estabelecidas nesta Resolução.”¹⁴⁶

Portanto, sendo o “ponto de conexão” o momento em que deixa de haver a responsabilidade da distribuidora, sendo repassada ao adquirente da energia elétrica, conclui-se que é nesse momento em que resta configurada a alteração da titularidade da energia elétrica.

Tendo a ANEEL estipulado que o ponto de conexão “*localiza-se no limite da via pública*”, evidente que não há, na hipótese, a utilização dos Sistemas de Distribuição e Transmissão da Energia Elétrica no momento em que efetivamente ocorre o fato gerador do ICMS¹⁴⁷.

Considerar a ocorrência da efetiva transação da mercadoria em momento anterior à chegada do consumidor, ou seja, antes do “ponto de conexão” inviabilizaria o reconhecimento

¹⁴⁵ BRASIL. **Resolução ANEEL n.º 414 de 09 de setembro de 2010**. Disponível em: <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2023.

¹⁴⁶ BRASIL. **Resolução ANEEL n.º 1.000 de 07 de dezembro de 2021**. Disponível em <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren20211000.html>>. Acesso em: 14 out. 2023.

¹⁴⁷ MENESCAL, Leandro Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 67, jun. 2015.

do consumidor que de fato adquiriu a energia elétrica, visto que, conforme previamente estabelecido, a energia constitui mercadoria incorpórea não identificável¹⁴⁸.

Dessa forma, ocorrendo o fato gerador do ICMS em momento dissociado da utilização dos referidos sistemas de distribuição e de transmissão de energia elétrica, incabível considerar que os contratos CUST e CUSD se concretizaram de forma apta a ensejar a incidência do imposto estadual na hipótese.

Isto posto, sendo a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica a “*o preço praticado na operação final*” e sendo a TUSD e a TUST tarifas cobradas em face da prestação de um serviço alheio e que não compõe o fato gerador do ICMS, inconcebível a inclusão de tais valores na base de cálculo do ICMS¹⁴⁹.

Nesse exato sentido são os arts. 3º, inciso XVIII, alínea “a” da Lei n.º 9.427/96 e art. 3º, caput, da Resolução ANEEL n.º 281/99, que dispõem que a TUST e a TUSD visam tão somente à remuneração dos sistemas de transmissão e distribuição, não possuindo, evidentemente, qualquer correlação com os valores exigidos no âmbito do CCER em razão da comercialização da energia elétrica:

Lei n.º 9.427/96

“Art. 3º Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1o, compete à ANEEL:

(...)

XVIII - definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição, sendo que as de transmissão devem ser baseadas nas seguintes diretrizes:

a) assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos dos sistemas de transmissão, inclusive das interligações internacionais conectadas à rede básica;”¹⁵⁰

Resolução ANEEL n.º 281/99

¹⁴⁸ MENESCAL, Leandro Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 64, jun. 2015.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 68.

¹⁵⁰ BRASIL. **Lei n.º 9.427 de 26 de dezembro de 1996**. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências. Disponível em:

<[50](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19427compilada.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.427%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996.&text=Institui%20a%20Ag%C3%Aancia%20Nacional%20de,el%C3%A9trica%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.>. Acesso em: 25 out. 2023.</p></div><div data-bbox=)

“Art. 13. Os encargos de uso do sistema de transmissão deverão ser suficientes para a prestação deste serviço e serão devidos aos respectivos concessionários e ao ONS”¹⁵¹

Portanto, também por essa ótica, incabível a inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS, o que conduz a concluirmos por um verdadeiro acerto da Lei Complementar n.º 194/2022 ao instituir a inclusão do inciso X do art. 3º da Lei Complementar n.º 87/96.

Contudo, merecem análise os argumentos suscitados Pacobahyba, que alega que a recente Lei Complementar andou mal visto que (i) incluiu uma nova hipótese de não incidência do ICMS em desacordo na legislação, desvirtuando os preceitos constitucionais, e (ii) seria necessário um convênio entre os Estados para que fosse possível a exclusão de tais tarifas da base de cálculo do ICMS¹⁵².

Quanto ao alargamento das disposições constitucionais, Pacobahyba suscita que todas as hipóteses de não incidência do ICMS contidas no art. 3º, incisos, da Lei Complementar n.º 87/96 anteriormente das alterações promulgadas pela Lei Complementar n.º 194/2022 são diretamente decorrentes da Constituição, ou de preceitos cristalizados do Direito Tributário¹⁵³.

Ao assim se manifestar, autora traz em seu artigo a defesa de que o inciso IX, com redação anterior à Lei Complementar n.º 194/2022 também decorre da aplicação de preceitos cristalizados e canônicos do Direito Tributário.

Contudo, olvidou-se de que tal hipótese já foi tema de controvérsia entre o Fisco e os Contribuintes, tendo gerado aquecido debate no Supremo Tribunal Federal de forma que ensejou a formulação em 2011 da Súmula Vinculante STF n.º 32 que assim dispõe, “*O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.*”¹⁵⁴.

Trata-se, portanto, de uma hipótese na qual foi necessário o judiciário intervir para que se garantisse a plena aplicabilidade do preceito legal, não sendo viável, portanto, a alegação de

¹⁵¹ BRASIL. **Resolução ANEEL n.º 281 de 01 de outubro de 1999**. Disponível em: <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/bres1999281.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2023.

¹⁵² PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo. A Inconstitucionalidade do Tratamento dado à TUSD/TUST pela Lei Complementar n.º 194/2022. **IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, 09 maio 2023. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-inconstitucionalidade-do-tratamento-dado-a-tusd-tust-pela-lei-complementar-n-194-2022-por-fernanda-mara-macedo-pacobahyba/>>. Acesso em: 26 out. 2023.

¹⁵³ Ibid.

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 32 do STF**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1289>>. Acesso em: 28 out. 2023.

que todos os incisos decorrem de expressa disposição constitucional ou de hipóteses que reconhecidamente “*estão fora do desenho do critério material estabelecido no art. 155, inciso II, CF/88*”¹⁵⁵.

Nesse sentido, existindo um precedente de exclusão da base de cálculo do ICMS que dependeu de ponderação judicial para que se concluísse quanto à sua ilegitimidade, inviável a alegação de que a recente Lei Complementar andou mal tão somente por tocar em ponto de dissenso entre o Fisco e os Estados.

Por fim, quanto à alegação de que seria necessária a realização de um Convênio para que fosse concedida a isenção do imposto estadual, conforme visto anteriormente, os Convênios de ICMS são firmados no âmbito da CONFAZ visando a concessão de isenções de hipóteses de incidência do ICMS.

Entretanto, restou demonstrado que a TUSD e a TUST não se fazem presentes na alteração de titularidade da energia elétrica, razão pela qual não constituem parte do fato gerador do ICMS e, por isso, não devem compor a sua base de cálculo. Portanto, tratando-se de verdadeira hipótese de valores que não se amoldam às hipóteses de incidência do ICMS, desnecessária a sua isenção por parte do CONFAZ.

3.2 Uma Análise Jurisprudencial

Diante da relevância fiscal dos valores exigidos dos contribuintes em decorrência da incidência do ICMS sobre as tarifas TUSD e TUST, o judiciário vem sendo palco de tal discussão há mais de uma década.

Nesse sentido, a temática rapidamente chegou ao Superior Tribunal de Justiça, tendo sido julgado em 08/02/2011 o Agravo Regimental no Recurso Especial (Ag Rg no REsp) n.º 1.135.984/MG que concluiu de forma favorável aos contribuintes pela não incidência do ICMS sobre as tarifas TUSD e TUST, conforme infere-se da ementa abaixo:

¹⁵⁵ PACOBAHYBA, Fernanda Mara Macedo. A Inconstitucionalidade do Tratamento dado à TUSD/TUST pela Lei Complementar n.º 194/2022. **IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, 09 maio 2023. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/a-inconstitucionalidade-do-tratamento-dado-a-tusd-tust-pela-lei-complementar-n-194-2022-por-fernanda-mara-macedo-pacobahyba/>>. Acesso em: 26 out. 2023.

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, Rel. Min. 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"**¹⁵⁶. (grifos nossos)

Contudo, diante do impacto previsto para a arrecadação estadual em razão da concessão de provimentos jurisdicionais pela não incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST, os Fiscos Estaduais seguiram com a interposição de recursos nas ações ajuizadas pelos contribuintes, tendo a discussão, em última instância, chegado ao Supremo Tribunal Federal em 2017, oportunidade na qual fora julgado o Tema STF n.º 956, que assim consignou:

“Tema 956

Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica.

Ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO – TUST. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO – TUSD. VALOR FINAL DA OPERAÇÃO. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO FEDERAL.

1. A correção jurídica da conduta de incluir os valores tarifários da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da energia elétrica é controvérsia que não possui estatura constitucional.

2. Os juízos de origem formaram convicção com esteio na legislação infraconstitucional, notadamente o Código Tributário Nacional, Lei Complementar 87/1996, Leis federais 9.074/1995 e 10.848/2004, bem como Convênios CONFAZ 117/2004 e 95/2005, com posteriores alterações, e Resoluções da ANEEL, de modo que não se depreende da decisão recorrida ofensa direta ao Texto Constitucional.

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ag Rg no REsp 1135984/MG**. Rel. Min. HUMBERTO MARTINS. Órgão Julgador: Segunda Turma, Julgado em 08/02/2011, Publicado em 04/03/2011.

3. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”¹⁵⁷

Dessa forma, com as portas da Corte Constitucional fechadas para as pretensões fazendárias, a controvérsia manteve-se aquecida no Superior Tribunal de Justiça, que, por muitos anos, manteve-se fiel ao seu posicionamento anteriormente exarado, em conformidade com as pretensões do contribuintes.

Entretanto, no que se pode classificar como uma verdadeira decisão surpresa, em 27/03/2017, após 06 (seis) longos anos de posicionamentos favoráveis aos contribuintes, a Primeira Sessão do STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.163.020/RS, em apertada maioria, deu provimento às alegações do Fisco Estadual do Estado do Rio Grande do Sul, manifestando-se em desfavor aos contribuintes, veja-se:

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

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

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

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

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

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema STF 956**. Rel. Min. EDSON FACHIN. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 04/08/2017, Publicação em 17/08/2017.

5. Recurso especial desprovido.¹⁵⁸ (grifos nossos)

Conforme infere-se da ementa acima transcrita, o acórdão baseia-se em três pilares (i) a presença da TUSD na composição do preço final da operação; (ii) a indissociabilidade do “conjunto de elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador”¹⁵⁹ na hipótese da energia elétrica; e (iii) o respeito à isonomia.

De plano, analisando as razões da decisão, temos que, conforme amplamente exposto nos tópicos acima deste trabalho, a TUSD decorre de um contrato específico realizado pelo contribuinte (CUSD) que em nada se confunde com o contrato de fornecimento de energia elétrica, não subsistindo razão à alegação de que a TUSD compõe o preço final da operação de comercialização de energia elétrica, uma vez que se trata de uma contraprestação que visa tão somente a remuneração do serviço público prestado¹⁶⁰, qual seja, o fornecimento do Sistema de Distribuição de energia elétrica.

Para além disso, melhor razão não assiste à alegação de que se tratam de momentos indissociáveis os de distribuição, transmissão e comercialização da energia elétrica, isso porque, anteriormente ao “ponto de conexão” não é sequer possível identificar a qual consumidor pertence a energia elétrica¹⁶¹, concretizando-se a comercialização da mercadoria apta a ensejar a incidência do ICMS tão somente após a sua entrega ao consumidor.

Por fim, tratando-se a tributação de uma atividade administrativa plenamente vinculada e que deve encontrar fundamentação legal, inviável a cobrança de um imposto evidentemente indevido tão somente em razão a suposto respeito à isonomia, sob pena de desrespeito ao princípio da legalidade.

Evidenciada a insubsistência das alegações fazendárias e diante da ausência de alteração fática apta a justificar a alteração da jurisprudência até então consolidada pelo STJ, a Segunda Seção do STJ manteve-se fiel à tese dos contribuintes, manifestando-se em sentido oposto à

¹⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RE 1163020/RS**. Rel. Min. Gurgel de Faria. Órgão Julgador: Primeira Turma, julgado em 21/03/2017, publicado em 27/03/2017.

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ MENESCAL, Leandro Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 64, jun. 2015.

¹⁶¹ Ibid.

Primeira Turma, sobretudo com a fundamentação do necessário respeito aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONHECIMENTO PREJUDICADO QUANDO A MESMA QUESTÃO SE ENCONTRA SOLUCIONADA PELA ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL.

1. O Tribunal a quo confirmou sentença que reconheceu a não incidência do ICMS sobre Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) ou Distribuição (TUSD).

2. **O STJ possui entendimento consolidado de que a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição – TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica**, uma vez que **o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida**. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor (AgRg na SLS 2.103/PI, Rel. Ministro Francisco Falcão, Corte Especial, DJe 20/5/2016; AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/4/2016; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11/6/2013; AgRg no REsp 1.014.552/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/3/2013; AgRg nos EDcl no REsp 1.041.442/RN, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/9/2010).

3. **Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma**, por apertada maioria, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/3/2017).

4. Sucede que, **uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia** (art. 927, § 4º, do CPC/2015).

5. Prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido” (grifos nossos)¹⁶²

Assim, a situação em que se colocava era a de verdadeira insegurança jurídica, diante da prolação de entendimentos diametralmente opostos pela Primeira e Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça com um intervalo de apenas 06 meses.

Portanto, visando solucionar a controvérsia, em 28/11/2017 fora julgada a Proposta de Afetação nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (ProAfR nos EREsp) n.º 1.163.020/RS, no qual fora proferido o acórdão da Primeira Seção, reconhecendo a afetação do n.º 986 do STJ:

¹⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1680759/MS**. Rel. Min. HERMAN BENJAMIN. Órgão Julgador: Segunda Turma, julgamento em 21/09/2017, publicado em 09/10/2017.

“RECURSOS ESPECIAIS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. RITO DOS ARTIGOS 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015. RESP 1.699.851/TO, RESP 1.692.023/MT E ERESP 1.163.020/RS. ADMISSÃO.

1. Admitida a **afetação da seguinte questão controvertida: "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"**.

2. Autorização do colegiado ao Relator para selecionar outros recursos que satisfaçam os requisitos para representarem a controvérsia.

3. Recursos submetidos ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015”¹⁶³ (grifos nossos)

Ademais, há a determinação de suspensão nacional de todos os processos acerca da matéria, de modo que todos os contribuintes que ingressaram no judiciário com vistas à resolução da problemática agora aguardam a apreciação do tema repetitivo.

Portanto, quanto ao mérito da inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS o que se tem é um cenário de incertezas diante da volatilidade das decisões do STJ, mas que possui, em sua maioria, decisões favoráveis aos contribuintes.

Para além disso, a despeito de não tratar da matéria central desta monografia, insta ressaltar que após a promulgação da Lei Complementar n.º 194/2022 os Estados ingressaram com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 7.165 requerendo o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar n.º 194/2022, responsável pela inclusão do inciso X do art. 3º da Lei Complementar n.º 87/96, que consignou expressamente a não incidência do ICMS sobre as tarifas decorrentes da transmissão e distribuição da energia elétrica.

Nesse sentido, fora concedida medida liminar aos Estados determinando a suspensão dos efeitos do referido diploma legal até que seja julgada a referida ADI diante do reconhecimento do *fumus boni iuris* de que a competência constitucional pode ter sido extrapolada pelo legislador, bem como reconhecendo o *periculum in mora* da produção de efeitos de um dispositivo possivelmente inconstitucional que poderia gerar um déficit de arrecadação de aproximadamente 16 bilhões de reais a cada 06 meses¹⁶⁴.

¹⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ProAf EREsp 1163020/RS**. Rel. Min. Herman Benjamin. Órgão Julgador: Primeira Turma, julgado em 28/11/2017, publicado em 15/12/2017.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7195**. Rel. Min. Luiz Fux. Decisão Monocrática, Julgamento em 09/02/2023, Publicado em 09/02/2023.

Com isso, o que se tem é que enquanto a constitucionalidade das alterações trazidas pela Lei Complementar n.º 194/2022 pendem de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI n.º 7.195, o mérito da controvérsia pendente de julgamento do Tema 986 pelo Superior Tribunal de Justiça. Até o momento do depósito desta monografia ambos os processos seguem pendentes de julgamento.

CONCLUSÃO

Diante das alterações estruturais ocorridas no sistema elétrico nacional nas últimas décadas, vige no Brasil uma relação na qual os consumidores obtêm acesso à energia elétrica por meio de contratos de contratação de energia elétrica, de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, e de uso do sistema de transmissão de energia elétrica.

Nesse contexto, visando remunerar os serviços públicos prestados, a Agência Nacional de Energia Elétrica, fixou as tarifas de uso do sistema de distribuição e de transmissão de energia elétrica, TUSD e TUST, respectivamente.

A partir de tal instituição e com base na definição constitucional da energia elétrica enquanto uma mercadoria por equiparação sujeita à incidência do ICMS, ergueu-se a problemática acerca da inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do imposto estadual.

Nesse sentido, diante da análise das hipóteses de incidência do ICMS estipuladas no texto constitucional, concluiu-se pela inviabilidade da incidência do ICMS-Comunicação sobre as taxas TUSD e TUST, visto que trata de matéria diversa.

O ICMS-Transporte também não se afigura como passível de incidência sobre as tarifas TUSD e TUST pois, quando da análise sistemática da legislação pátria tem-se que a energia elétrica não se amolda à conceituação de “transporte de coisa” trazida pelo Código Civil conquanto trata-se de bem imaterial e indivisível, não sendo possível a sua identificação específica.

Por fim, quanto à possibilidade da tributação da TUSD e da TUST em razão do ICMS-Circulação de mercadoria, necessária uma análise do momento em que efetivamente ocorre a transferência de titularidade, para que se possa analisar quanto à presença das referidas tarifas na ocorrência do fato gerador de modo a atrair a sua inclusão na base de cálculo do ICMS.

Nesse sentido, após a análise das Resoluções da ANEEL, bem como das Leis Federais que tratam do assunto e das súmulas do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal foi possível identificar que a alteração de titularidade da energia elétrica ocorre em

momento posterior à saída de tal mercadoria dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica, se dando no “ponto de conexão” localizado no limite da via pública com a residência do adquirente.

Portanto, tratando-se de tarifas decorrentes de contratos próprios e que visam tão somente ao custeio dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica¹⁶⁵, não é possível falar que afiguram no valor da energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte uma vez que não se fazem presentes na ocorrência do fato gerador do ICMS.

Para além disso, identificou-se que não se trata da primeira vez em que uma hipótese de isenção do ICMS é debatida pelo poder judiciário, não havendo que se falar em alargamento excepcional do texto constitucional.

Dessa forma, a conclusão pelo acerto da Lei Complementar n.º 194/2022 ao retirar da base de cálculo do ICMS as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição e Transmissão de energia elétrica, é corolário da lógica.

Contudo, não se olvida de que o ICMS constitui importante ferramenta de arrecadação estatal que será fortemente abalada pela aplicação do texto legal recentemente aprovado.

Exatamente nesse sentido foi a manifestação do COMSEFAZ que prevê uma redução na arrecadação dos Estados de 34 bilhões de reais ao ano tão somente com a retirada da TUST e da TUSD da base de cálculo do seu imposto tão importante, o ICMS¹⁶⁶.

Nesse sentido, visando proteger a sua arrecadação bem como questionar a constitucionalidade das alterações trazidas pelo art. 2º da Lei Complementar n.º 194/2022 os Estados ajuizaram a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 7.195 em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal sob a relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux, o qual concedera tutela cautelar para suspender os efeitos do dispositivo legal sob apreço até o julgamento do mérito

¹⁶⁵ MENESCAL, Leandro Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 67, jun. 2015.

¹⁶⁶ Comissão de Conciliação chega a acordo no STF, mas grupo de trabalho dará continuidade aos debates sobre Tust/Tusd e formas de compensação das perdas de arrecadação do ICMS. **COMSEFAZ**. Disponível em <<https://comsefaz.org.br/novo/comissao-de-conciliacao-chega-a-acordo-no-stf-mas-grupo-de-trabalho-dara-continuidade-aos-debates-sobre-tust-tusd-e-formas-de-compensacao-das-perdas-de-arrecadacao-do-icms/>>. Acessado em 04 nov. 2023.

da referida ação visando a evitar os efeitos econômicos potencialmente catastróficos às economias estatais.

Ainda assim, como explicitado na introdução deste trabalho, não há, na hipótese, a pretensão de adentrar às questões atinentes à constitucionalidade da Lei Complementar n.º 194/2022, restringindo-se à análise quanto ao acerto do mérito com a inclusão do inciso X do art. 3º da Lei Kandir.

Portanto, a despeito do acerto da Lei Complementar n.º 194/2022 sob uma análise jurídica pautada nos preceitos tributários essenciais, visto que diante das hipóteses de incidência do ICMS não é possível a inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do imposto estadual, a problemática envolve questões de arrecadamento e saúde fiscal dos Estados que serão analisadas pelo STF.

REFERÊNCIAS BLIOGRAFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 7. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2023.

BRASIL. **Convênio ICMS n.º 117 de 15 de dezembro de 2004**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2004/CV117_04>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24 de 07 de janeiro de 1975**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 02 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 07 out. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 out. 2023

BRASIL. **Lei n.º 9.074 de 07 de julho de 1995**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm>. Acesso em: 02 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 9.427 de 26 de dezembro de 1996**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19427compilada.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.427%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996.&text=Institui%20a%20Ag%C3%Aancia%20Nacional%20de,el%C3%A9trica%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.>. Acesso em: 25 out. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 9.648 de 27 de maio de 1998**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19648compilada.htm#:~:text=%2C%20de%202011\).-,Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19648compilada.htm#:~:text=%2C%20de%202011).-,Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.)>. Acesso em: 02 nov. 2023.

BRASIL. **Resolução ANEEL n.º 1.000 de 07 de dezembro de 2021**. Disponível em <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren20211000.html>>. Acesso em: 14 out. 2023.

BRASIL. **Resolução ANEEL n.º 281 de 01 de outubro de 1999**. Disponível em: <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/bres1999281.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. **Resolução ANEEL n.º 414 de 09 de setembro de 2010**. Disponível em: <<https://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ag Rg no REsp 1135984/MG**. Rel. HUMBERTO MARTINS. Órgão Julgador: Segunda Turma, Julgado em 08/02/2011, Publicado em 04/03/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ProAf EREsp 1163020/RS**. Rel. Min. Herman Benjamin. Órgão Julgador: Primeira Turma, julgado em 28/11/2017, publicado em 15/12/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RE 1163020/RS**. Rel. Min. Gurgel de Faria. Órgão Julgador: Primeira Turma, julgado em 21/03/2017, publicado em 27/03/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1680759/MS**. Rel. Min. HERMAN BENJAMIN. Órgão Julgador: Segunda Turma, julgamento em 21/09/2017, publicado em 09/10/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166 do STJ**. Disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 25 out. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC 49**. Relator Ministro EDSON FACHIN. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 19/04/2021, Publicação em 04/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7195**. Rel. Min. Luiz Fux. Decisão Monocrática, Julgamento em 09/02/2023, Publicado em 09/02/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 77530/RS**. Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgamento em 25/08/1998, Publicado em 18/09/1998

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 146.733/SP**. Rel. Ministro MOREIRA ALVES, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 26/09/1962, Publicação em 06/11/1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 18/12/2021, Publicação em 15/03/202.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 545 do STF**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2346>>. Acesso em: 02 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 32 do STF**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1289>>. Acesso em: 28 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema STF 956**. Rel. Min. EDSON FACHIN. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 04/08/2017, Publicação em 17/08/2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

Comissão de Conciliação chega a acordo no STF, mas grupo de trabalho dará continuidade aos debates sobre Tust/Tusd e formas de compensação das perdas de arrecadação do ICMS. **COMSEFAZ**. Disponível em <<https://comsefaz.org.br/novo/comissao-de-conciliacao-chega-a-acordo-no-stf-mas-grupo-de-trabalho-dara-continuidade-aos-debates-sobre-tust-tusd-e-formas-de-compensacao-das-perdas-de-arrecadacao-do-icms/>>. Acesso em 04 nov. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **CONFAZ**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 20 out. 2023.

MACEDO, Fausto. TUST e TUSD: o que muda com a Lei Complementar 194/2022 e seus efeitos práticos. **Original 123 Comunicação**. São Paulo, 29 Jul. 2022. Disponível em: <<https://original123.com.br/tust-e-tusd-o-que-muda-com-a-lei-complementar-194-2022-e-seus-efeitos-praticos/>>. Acesso em: 01 nov. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENESCAL, Leandro Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015.

NETO, Horácio Villen. Incidência de ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, ano VI, n. 32, p. 15-41, jul.-ago., 2003

PACOBAYHA, Fernanda Mara Macedo. A Inconstitucionalidade do Tratamento dado à TUSD/TUST pela Lei Complementar n.º 194/2022. **IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, 09 maio 2023. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-inconstitucionalidade-do-tratamento-dado-a-tusd-tust-pela-lei-complementar-n-194-2022-por-fernanda-mara-macedo-pacobahyba/>>. Acesso em: 26 out. 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SALES, Claudio; MONTEIRO, Eduardo. **Imposto e essencialidade da energia elétrica**. Disponível em: <<https://acendebrasil.com.br/artigo/imposto-e-essencialidade-da-energiaeletrica/#:~:text=De%20todas%20as%2017%20rubricas,n%C3%A3o%20podem%20ser%20tratados%20como>>. Acesso em: 03 nov. 2023."

SANTIAGO, Igor Mauler. A Exigência De ICMS Sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão e de Distribuição de Energia Elétrica (TUST e TUSD). Aspectos Regulatórios, Tributários E Processuais. **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2006.

TESOURO NACIONAL TRANSPARENTE. **Carga Tributária do Governo Geral**. 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021>. Acesso em: 02. Dez. 2022.