

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

**A CONTROVÉRSIA ACERCA DA LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA TARIFA DE
USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO (TUSD E TUST) NA
BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA
ELÉTRICA**

Willian Wagner da Luz

Rio de Janeiro

2018/2º Semestre

Willian Wagner da Luz

**A CONTROVÉRSIA ACERCA DA LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA TARIFA DE
USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO (TUSD E TUST) NA
BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA
ELÉTRICA**

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. Bruno Maurício Macedo Curi.**

Rio de Janeiro

2018/2º Semestre

da Luz, Willian Wagner.

dL979c

A controvérsia acerca da legalidade da inclusão da Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição e Transmissão (TUSD e TUST) na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de Energia Elétrica / Willian Wagner da Luz. -- Rio de Janeiro, 2018.

68 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Direito Tributário. 2. ICMS. 3. Base de Cálculo. 4. TUST e TUSD. 5. Majoração I. Macedo Curi, Bruno Maurício, orient. II. Título.

Willian Wagner da Luz

**A CONTROVÉRSIA ACERCA DA LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA TARIFA DE
USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO (TUSD E TUST) NA
BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA
ELÉTRICA**

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. Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Prof. Bruno Maurício Macedo Curi – Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2018/2º Semestre

Dedico esta monografia à pessoa mais importante da minha vida. Gostaria de ter mais a sua presença no meu dia-a-dia,

Dodó.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus por ter saúde e condições de chegar a este momento de definições em minha vida, oportunidade que, infelizmente, não são todas as pessoas que podem ter no curso de suas vidas.

Em especial, agradeço à minha família. Dodó, minha vó, Stella, minha mãe, e minha tia, Vaneska, pessoas que, diante de todas as dificuldades decorrentes de uma mudança à uma cidade completamente diferente, me criaram da melhor forma possível e nunca deixou faltar absolutamente nada. Serei eternamente grato por tudo! Agradeço ainda ao meu pai, Itamar, e ao meu tio, Michael, que, apesar da distância física, possuem lugar guardado dentro do meu coração formando a base completa da minha vida.

Agradeço, ainda, aos meus amigos de Niterói, meu núcleo forte e que me trazem a certeza de que nunca estarei sozinho em qualquer jornada ou em qualquer caminho que eu venha a escolher.

Agradeço como não poderia deixar de ser, a Bruno Curi, meu orientador, cuja ajuda foi fundamental para que fosse possível a conclusão dessa monografia, sem a qual sem sombra de dúvidas não estaria sendo possível me formar.

Ressalto sinceros agradecimentos aos locais e pessoas que passaram em minha vida profissional e que são fundamentais ao meu desenvolvimento profissional. Em ordem cronológica, Chalfin, Goldberg, Vainboim e Fitchner Advogados, Veirano Advogados e Vinhas e Redenschi Advogados. Nestes lugares tive chefes que servem de exemplo a qualquer um no que tange à humanidade e a demonstração de que o direito e a advocacia devem ter sempre um ambiente fraterno e harmonioso. Christiana Fontenelle, Elaine Maria de Jesus, Paolo Cabral, Nathalia de Andrade Medeiros Tavares, Maria Fernanda Sirotheau e Renata Cunha, vocês são sensacionais!

Necessário fazer referência à instituição que fez evoluir de forma destacável como pessoa e profissional durante a graduação: Associação Atlética Acadêmica da Faculdade Nacional de Direito, o ano de 2017 jamais será esquecido! Que muitos títulos nos acompanhem!

Por fim, necessário agradecer à instituição da qual me despeço neste momento. Faculdade Nacional de Direito, é um orgulho imenso carregar o seu nome por toda a minha vida daqui em diante. Certamente o direito nos reaproximará, o que felizmente me impede de dizer adeus, mas somente um até logo.

RESUMO

LUZ, Willian Wagner da. **A controvérsia acerca da legalidade da inclusão da Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição e Transmissão (TUSD e TUST) na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.** 2018. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

A presente monografia tem por fito a análise da incidência do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, serviços e transportes intermunicipais e interestaduais (ICMS) sobre a mercadoria energia elétrica, destacadamente quanto à inclusão das tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) na base de cálculo do referido imposto. A relevância do tema é latente na medida em que a discussão, após pacificação jurisprudencial durante anos por meio de acórdãos proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, sofreu verdadeiro giro copernicano quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, pela Primeira Turma da Corte Infraconstitucional brasileira, e que em breve poderá acarretar em reflexo arrecadatório de significância extrema para as Fazendas Públicas estaduais e aos contribuintes com a afetação do referido recurso no âmbito da Corte infraconstitucional brasileira.

Palavras-chave: ICMS. Energia Elétrica. Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição e de Transmissão. Superior Tribunal de Justiça.

ABSTRACT

The present article aims to analyze the taxation of electric energy by the Value Added Tax on Sales and Services (ICMS), regarding the inclusion of the Distribution and Transmission Fees (TUSD/TUST) in ICMS's tax base. The relevance of this matter is latent having in view that, after years of a steady jurisprudential understanding through decisions rendered by the Superior Court of Justice, the discussion suffered a true copernicano spin when the Special Appeal No. 1.163.020/RS was tried by the First Chamber of the Brazilian Infraconstitutional Court, which could shortly reflect the State's Treasuries and taxpayers revenue collection considering the final decision that will be rendered by Brazilian's Infraconstitutional Court.

Keywords: ICMS. Electric Energy. Rate of Use of the Distribution and Transmission System. Rate of Use of the Distribution System. Brazilian Infraconstitutional Court

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS.....	15
2.1	Sobre competência, fato gerador e regra matriz de incidência.....	16
2.2	Sujeito passivo	20
2.3	Base de calculo.....	22
2.4	Alíquotas.....	26
3	A DESVERTICALIZAÇÃO E SETORIZAÇÃO DO SISTEMA ELÉTRICA BRASILEIRO.....	30
4.	A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA.....	32
4.1.	A inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.....	35
4.2	Os fundamentos fazendários pela legalidade da majoração da base de cálculo do imposto estadual.....	40
4.3	As razões dos contribuintes que pleiteiam a cessação da majoração da base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.....	46
5	ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....	52
6	CONCLUSÃO.....	59
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho buscará tratar do tema relativo ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), com enfoque acerca da controvérsia criada recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça que alterou sua orientação jurisprudencial no que tange à legalidade de inclusão das tarifas de uso do sistema de distribuição (TUSD) e transmissão (TUST) na base de cálculo do referido imposto estadual.

Cediço que a energia elétrica é a principal fonte de luz, calor e força utilizada como base da sobrevivência humana na atualidade. Atividades cotidianas como assistir televisão, conservar alimentos, navegar pela internet, somente são possíveis porque a energia elétrica chega até as residências. Indústrias, supermercados, *shoppings centers* e uma variedade de outros lugares precisam dela para funcionar. Ademais, grande parte dos avanços tecnológicos que alcançamos só ocorreu devido à geração de energia elétrica.

Por meio de sistemas complexos de geração das mais diversas fontes, transmissão e distribuição, a energia elétrica é produzida e transportada, possibilitando a sua utilização por parte dos consumidores, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Tais vertentes só puderam ser objetivamente discriminadas no cenário energético nacional após processo de privatização do setor elétrico, mediante a sua desverticalização de suas etapas.

Referida desverticalização foi possibilitada após o advento da Constituição de 1988, eis que, em tempos anteriores, a União Federal detinha a maior parte do parque elétrico instalado. Ela, juntamente com os estados, era a detentora das empresas mais importantes do setor, concentrando as atividades de geração e transmissão de energia, enquanto os estados firmavam-se como distribuidores.

Este processo teve grande influência em função do cenário de decadência encontrado pelo setor elétrico brasileiro durante o final da década de 1970, sendo certo que este quadro decorreu do grande endividamento externo do setor elétrico que ocasionou a recessão e a estagnação da demanda de energia. O quadro crítico evidenciou que o modelo de monopólio estatal no que tange ao fornecimento de energia elétrica

merecia considerável reforma, razão que levou o Governo Federal a optar pela reestruturação e privatização das empresas que centralizavam o fornecimento de energia no país.

A promulgação da Constituição da República de 1988, portanto, foi o ponto de partida para que a União pudesse delegar à iniciativa privada a prestação de serviços de energia elétrica mediante concessões, permissões e autorizações, atrelada à reestruturação do setor, relativamente às empresas que atuavam em mais de uma etapa da cadeia produtiva.

Este contexto foi determinante para que houvesse, por parte do Governo Federal, o incentivo que tais empresas realizassem sua descentralização para a atuação, por cada uma delas, em cada setor produtivo da geração, distribuição e transmissão do sistema elétrico nacional, promovendo, assim, a sua descentralização, modelo implantado a partir do ano de 1995.

Dada a contextualização, tem-se verificado que nos últimos anos o preço da energia elétrica tem aumentado consideravelmente, evoluindo a patamares muito superiores aos da inflação nacional, e passando a representar um dos principais custos da vida dos brasileiros, além de onerar por demais os empresários.

Esse aumento pode ser explicado pela ampliação das alíquotas de ICMS pelos Estados-membros da federação, e também pela aplicação do imposto em operações que não são reguladas pela legislação nacional.

O cenário encontrado, assim, é o de que das faturas de energia elétrica emitidas pelas concessionárias em todos os estados e no Distrito Federal constam valores que, por vezes são majorados, como é o caso da inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.

Esta monografia, portanto, cuidará de centra-se neste ponto de discussão, destacando a controvertida questão da majoração da base de cálculo do imposto estadual por parte das Fazendas Públicas Estaduais.

Para tanto, procurou-se elucidar a forma como tal tributo incidirá sobre as operações com energia elétrica, abordando inicialmente algumas questões gerais do ICMS, para num segundo momento analisar a sua incidência na circulação da energia elétrica.

Analisar-se-á primeiramente as questões intrínsecas do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, com enfoque no que é possível se considerar como sendo seu fato gerador, a sua sujeição passiva, a sua base de cálculo, e a sua alíquota, dando ênfase à sua aplicação sobre na energia elétrica.

Em seguida, o trabalho irá se debruçar sobre especificamente sobre a análise da TUSD e TUST, de suas características e sua correlação com as características do ICMS que levou as Fazendas Públicas Estaduais a entenderem como devida a inclusão daquelas tarifas à base de cálculo do imposto estadual.

Serão analisados, ainda, as principais teses adotadas pelas Procuradorias Gerais Estaduais, defendentes da referida inclusão, e dos contribuintes, contrários à majoração que lhes onera de sobremaneira quando do pagamento de suas faturas de energia elétrica.

Posteriormente, será analisado o cenário jurisprudencial perante os principais Tribunais de Justiça do país, além do Superior Tribunal de Justiça, com destaque para a controvérsia e insegurança causada pelo julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, hoje submetido à sistemática dos recursos repetitivos, pela Primeira Turma da Corte Infraconstitucional, que reabriu forte discussão quanto à legalidade da majoração da base de cálculo do ICMS com a inclusão da TUSD e da TUST.

Sendo indiscutível a importância do tema ora abordado, visto a sua recorribilidade tanto no meio acadêmico quanto na prática jurídica, além dos seus efeitos financeiros à sociedade, iniciamos propriamente a explanação.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS

Inicialmente, tratar-se-á sobre as características do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), com atenção especial a sua incidência sobre o fornecimento de energia elétrica.

O ICMS é um tributo da espécie dos impostos. Para Geraldo Ataliba¹, tributo quer dizer:

“É a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. E o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado. Esta relação jurídica – que reveste todas as características estruturais da obrigação – por corresponder à categoria das obrigações *ex lege*, surge com a realização *in concreto*, num determinado momento, de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação.”

Ou seja, tributo é toda prestação pecuniária imposta por Estados (ou entidades equivalentes) às pessoas físicas ou pessoas jurídicas, em moeda ou qualquer valor que dela possa se resultar, desde que não constitua sanção de ato ilícito, conforme disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN):

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.

O ICMS, portanto, tal qual direcionado pelo artigo 5º do CTN² é uma das espécies de tributo que incide sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

2.1 Competência, Fato Gerador e regra matriz de incidência

A competência para a instituição do ICMS foi outorgada pelo artigo 155, inciso II da Constituição Federal e definida pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 87, de 1996, cujos textos seguem transcritos abaixo:

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 5ª Ed. Editora Malheiros, 1997, p 38.

² Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

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;

Lei Complementar nº 87 de 1996

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Extrai-se daí que a competência para a instituição do imposto sobre circulação é dos Estados e do Distrito Federal, que oneraram os contribuintes com o ICMS em situações relacionadas a “*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*”.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino³ analisaram a expressão “operações” e esclareceram que:

“Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações”.

Geraldo Ataliba⁴ ressalta ainda o seguinte:

“É a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar – dentro do universo possível de operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que

³ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. Revista Direito Tributário, vols. 25-26, 1983, p. 105.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em “Leasing” seus Produtos – Descabimento do ICMS**. Revista de Direito Tributário, vol. 52, 1990, p. 74.

se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias.”

Com relação ao significado de “circulação”, esta deve ser entendida como a passagem, a transferência de mercadorias de uma pessoa para outra. É a mudança de titular da coisa, sob o ponto de vista jurídico.

Por último, tem-se a definição de “mercadoria” para finalidades jurídicas. Ensina Paulo de Barros Carvalho que “*a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê*”⁵.

Mercadoria é, portanto, um bem destinado para o consumo. Os bens negociados por particulares ou por prestadores de serviço de qualquer natureza, que não se destinarem a mercancia, e que não são negociados com habitualidade, não podem ser qualificados como mercadoria.

Ultrapassada a questão da definição do que deve ser considerado para fins do imposto sobre circulação de mercadorias, faz-se necessário explicar-se o que se entende por fato gerador do ICMS.

Fato gerador é uma situação definida por lei que dá início a obrigação tributária principal, ou seja, a obrigação de pagar tributo.

No famoso conceito de Amílcar de Araújo Falcão⁶, fato gerador é:

“O fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. Nesta definição estão mencionados como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra Matriz do ICM**. Tese apresentada para obtenção do Título de livre docente da Faculdade de Direito PUC-SP, 1981, p. 170.

⁶ FALCÃO, Amilcar de Araujo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Editora Forense, 7ª Ed. 2013, p 47.

um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado.”

Nesse contexto, de acordo com o disciplinado no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal⁷, cabe à lei complementar definir o fato gerador dos impostos, de que é exemplo o ICMS.

Atendendo a disciplina constitucional, a Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 2º, definiu as características do fato gerador do ICMS da seguinte forma:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização,

⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

- 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;

decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Percebe-se então que, atendo-se ao momento da ocorrência do fato gerador, este vai ocorrer para o ICMS com a saída da mercadoria do estabelecimento ou através do ato da prestação do serviço.

Dito isso, o estudo da presente monografia irá focar no caso específico da incidência do ICMS na circulação ou consumo de energia elétrica.

2.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva é um aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, onde a pessoa será inserida no polo passivo da relação ao realizar, voluntariamente, o fato impositivo.

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser pessoa física ou jurídica que tem o dever, atribuído por lei, de pagar o tributo.

Sobre a sujeição passiva, Geraldo Ataliba⁸ assinala que:

“o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.”

A sujeição passiva direta só admite a figura do contribuinte, que encontra sua definição legal disposta no artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN.

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

⁸ ATALIBA, Geraldo In MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 156.

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;

Nas palavras de José Eduardo Soares Melo⁹ o contribuinte do ICMS será: “*a) as pessoas que praticem operações relativas à circulação de mercadorias, b) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) prestadores de serviço de comunicação, e d) importadores de bens e mercadorias*”.

A Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 4º, estabelece o seguinte sobre a figura do contribuinte:

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.

Parágrafo único. 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.

Mais especificamente, com relação a figura do contribuinte no fornecimento de energia elétrica, José Eduardo Soares Melo¹⁰ leciona:

“podem ser qualificados como contribuintes todos os participantes dessa atividade, como 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,

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 13ª ed. São Paulo: Dialética, 2017, p. 150.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 13ª ed. São Paulo: Dialética, 2017, p. 152.

com turbo gerador, utilizando como combustível bagaço de cana de açúcar, ou gás natural, e alternativamente óleo, diesel e pesado)”

Ademais, o inciso IV, do parágrafo único, do artigo 4º, da Lei Complementar nº 87/1996, acima citado, trouxe a qualificação como contribuinte do adquirente de energia elétrica, oriundo de outro Estado, quando não destinada à comercialização ou à industrialização.

Além do sujeito passivo direto, existe a figura da sujeição passiva indireta, que se dá quando a carga fiscal pode ser exigida de pessoa distinta da que praticou o ato jurídico.

Hector Villegas¹¹ dividirá a sujeição passiva em contribuintes (sujeitos passivos por dívida própria) e responsáveis (sujeitos passivos por dívida alheia). Por sua vez, esses últimos poderão se subdividir em diversas espécies, entre as quais, se figura a substituição tributária.

Sinteticamente, no ordenamento jurídico brasileiro, temos a figura dos sujeitos passivos indiretos, que podem ser divididos em responsáveis tributários ou em substitutos tributários.

Em que pese o interessante estudo da sujeição passiva do imposto sobre circulação, essa análise se encerra por aqui, tendo em vista que o seu aprofundamento não é objeto da presente monografia.

2.3 Base de cálculo

A base de cálculo, segundo José Eduardo Soares de Melo¹², é “*aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa*”.

¹¹ VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo.: RT. 1980, p. 113.

¹² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 13ª ed. São Paulo: Dialética, 2017, p. 189.

Mizabel Derzi¹³ manifesta o seu entendimento com relação à base de cálculo da seguinte forma:

“a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária”

Diferentes critérios normativos são importantes para a fixação dos componentes de uma relação jurídica, de que são exemplos os sujeitos – passivos ou ativos – e as alíquotas. No entanto, o montante do tributo só será definido através do conhecimento de sua base impositiva, que irá caracterizar o quanto é devido pelo contribuinte.

A base de cálculo deve se ater aos parâmetros constitucionais. O fato de a Constituição Federal não indicar a base de cálculo de um determinado tributo, não significa dizer que o legislador infraconstitucional esteja livre para quantificá-los.

A exigência de lei complementar é explicada por Ives Gandra Martins¹⁴ que afirma o seguinte:

“Sendo um imposto nacional de competência dos Estados, com implicações várias decorrentes do princípio da não-cumulatividade, à evidência, teria que possuir um regramento supraordinário maior que o dos outros impostos, a fim de evitar conflitos desnecessários e violações à estabilidade do sistema. Esta é a razão pela qual pormenorizou o constituinte as áreas maiores de atuação da lei complementar no que diz respeito ao ICMS”

A exemplo do tratamento dispensado à definição do contribuinte do imposto e ao fato gerador nela discriminado, a Constituição Federal também confiou ao domínio normativo da legislação infraconstitucional a disciplina jurídica da definição da base de cálculo do ICMS. Veja-se:

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização Mizabel Abreu Machado Derzi. 11ª Ed. Rio de Janeiro:Forense, 1999, p. 632.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra. **O Sistema Tributário na Constituição**, Saraiva, 6ª edição, 2007, p. 632

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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;

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

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.

Tratando-se de ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 é quem vai definir – a nível infraconstitucional – a sua base de cálculo impositiva. Veja-se o disposto no artigo 13 dessa lei complementar:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

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

II - o valor correspondente a:

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

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

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Da leitura desse dispositivo, depreende-se que, para o caso do ICMS, a base de cálculo deve ser considerada o valor da operação mercantil realizada (i) na saída da

mercadoria do estabelecimento, (ii) na transmissão de mercadorias depositadas em armazéns/depósitos fechados ou (iii) na transmissão de sua propriedade.

No que concerne, especificamente, às operações com energia elétrica, a generalidade do enunciado exposto acima é particularizada pelo artigo 9º, §1º, II, da mesma lei complementar, que autoriza a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto às empresas distribuidoras de energia elétrica, desde a produção até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final. É ver:

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:

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.

Pelo exposto, compreende-se que o valor da operação mercantil deve ser o valor da mercadoria, podendo, entretanto, tal valor ser agregado por outros montantes designados acessórios, como os descontos incondicionais, o frete, seguros, juros, entre outros (artigo 13, § 1º, Lei Complementar nº 87/1996), desde que os mesmos estejam previstos na legislação brasileira e possam ser juridicamente referidos à operação tributada.

2.4 Alíquotas

Paulo de Barros Carvalho¹⁵ alude que a alíquota “*congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceu pelo acontecimento do fato típico*”.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000, p. 335-336.

Para Geraldo Ataliba¹⁶:

“o estudo da alíquota, a rigor, não pertence ao capítulo da hipótese de incidência, mas sim ao da estrutura dinâmica da obrigação tributária. A alíquota é, na verdade, integrante da parte mandamental da norma: a alíquota não está na hipótese legal, mas no mandamento, O mandamento principal, na norma tributária, não é simplesmente “pague”, mas “pague % sobre a base imponible, ou pague uma moeda por quilograma” ou “uma moeda por metro” ou “uma moeda por litro”, etc.”

Em outras palavras, alíquota é a quantidade que deve ser separada da base de cálculo de um tributo a ser recolhido pelo contribuinte ou responsável. Ela é o fator que deve ser aplicado à base de cálculo.

Dada essas considerações, é possível notar a distinção transparente existente entre a definição de base de cálculo – abordada no tópico anterior - e a da alíquota de um imposto, pois, enquanto a primeira é elemento básico, a efetiva grandeza tributária, a alíquota é apenas parte, fração desse *quantum*.

É o texto constitucional quem elenca as regras para a determinação das alíquotas do ICMS, ao assim dispor:

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;

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros. 1997, p. 108

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;

Conforme se extrai do texto constitucional, caberá ao Senado Federal, através de Resolução, estabelecer alíquotas mínimas e máximas para as operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Importante salientar que os Estados e o Distrito Federal podem, através de lei ordinária, estabelecer as alíquotas pertinentes às operações tributárias, respeitando patamares estatuídos pela Constituição Federal e pelas Resoluções do Senado. Porém, não devem deixar de lado o caráter da seletividade, ou seja, a possibilidade de onerar diferentemente produtos e serviços, de forma proporcional à sua essencialidade.

O princípio da seletividade encontra-se previsto no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal, *in verbis*:

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:

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

Sobre o princípio da seletividade das alíquotas, Roque Antonio Carrazza¹⁷ tem a nos dizer o seguinte:

Cumpre-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, o princípio da capacidade econômica, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado, do que quem tem menos.

Sobre a essencialidade da energia elétrica, esta parece ser patente. A modernidade vem trazendo o consumo cada vez maior de eletricidade para as famílias. Tanto para as de renda elevada quanto para as de baixa renda também. A maioria da população possui uma geladeira para conservar os alimentos, lâmpadas para iluminar as residências, bens sem os quais não dá pra se viver sem o mínimo de dignidade.

Nesse contexto, Hugo de Brito Machado¹⁸ faz os seguintes apontamentos:

Evidentemente, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, no final das contas, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente imprescindível à sua vida ou fruir de um serviço essencial. É que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.

A presente monografia não pretende o estudo das alíquotas de ICMS sobre energia elétrica, mas é de se pensar na inconstitucionalidade de uma legislação estadual que confere ao ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica uma alíquota própria de mercadorias de luxo ou supérfluos.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 323.

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação de energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, p. 62/73, 2000.

3. A DESVERTICALIZAÇÃO E SETORIZAÇÃO DO SISTEMA ELÉTRICO BRASILEIRO

O processo de reestruturação do sistema elétrico brasileiro teve como marco a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a corrente necessidade de melhorar o atendimento dos serviços públicos oferecidos à sociedade de uma forma geral. O ideal de desenvolvimento àquela época era atrelada à ideia de diminuição da estrutura do Estado mediante a privatização de ativos.

A dinâmica da privatização pretendida pelo Governo Federal à época era intrínseca ao ideal de que seria necessária a divisão das empresas por segmentos setoriais de atuação. Mas não era só. Pretender-se-ia, ainda, a segmentação intrassetorial com o objetivo de auferir maiores receitas, transparência e segurança a investidores e consumidores.

Quanto à importância da completa reestruturação do sistema energético brasileira no final da década de 1980 e início da década de 1990, assim aduz Landau¹⁹:

“Primeiro, a propriedade pública do capital das empresas trazia implícita a ideia de que a energia podia ser vendida a um preço relativamente baixo, o que ocorreu durante décadas ocasionando elevado déficit setorial. Segundo, dada a conjuntura econômica favorável e o acesso relativamente fácil ao financiamento, vários empreendimentos foram construídos, nem sempre sendo como preocupação fundamental a busca da eficiência.

A combinação destes dois fenômenos, isto é, a pouca atenção à eficiência e o subsídio ao usuário final, aprofundou a crise financeira do setor quando o amplo acesso ao financiamento externo no início dos anos 80 foi interrompido, dificultando a recuperação da capacidade de investimentos pelo Estado.

Em resumo, o subsídio estatal trouxe dificuldades adicionais no momento em que ficou evidente que, apesar de se tratar de serviço público, a atividade deveria ser de forma geral autossustentável. Também o modelo do Estado-empresário terminou por se mostrar ineficiente, pela dificuldade de permanente atualização tecnológica e administrativa decorrentes da limitação financeiro-orçamentária, pelas condicionantes a que se submete a atuação

¹⁹ LANDAU, Elena (Coord.). **Regulação jurídica no setor elétrico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. P.4-5.

empresária por parte do Estado e pela falta de preocupação com uma gestão eficiente dos recursos públicos”.

Foi exatamente neste contexto que ocorreu a desverticalização do sistema elétrico brasileiro que, sob a inafastável fiscalização estatal, seria aberto ao mercado privado por meio de concessões, autorizações e permissões à atuação de empresas privadas na geração, distribuição e transmissão no que tange à cadeia produtiva da energia elétrica.

Apesar dos intentos de dar efetividade às privatizações decorrerem desde a década de 1980, foi tão somente em 1995, com o advento da Lei nº 9.074/1995, que a tão esperada privatização abarcou o setor na medida em que referida legislação, em seu Capítulo II, trata especificamente do setor elétrico, referência à (i) Das Concessões, Permissões e Autorizações; (ii) Do Produtor Independente de Energia Elétrica; (iii) Das Opções de Compra de Energia Elétrica por parte dos Consumidores; (iv) Das Instalações de Transmissão e dos Consórcios de Geração; e (v) Da Prorrogação das Concessões Atuais.

Evidentemente a privatização do setor elétrico necessitaria do acompanhamento e da fiscalização estatal quanto ao cumprimento das diretrizes contratuais estabelecidas entre a União Federal e as empresas concessionárias, permissionárias e autorizatárias da geração, distribuição e transmissão de energia elétrica.

Observando-se esta necessidade, foi editada a Lei nº 9.427/1996, que criou a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, autarquia federal com competência para regular, fiscalizar e mediar a prestação de serviços públicos de energia elétrica no tocante à qualidade dos serviços e ao regime econômico-financeiro, em conformidade com as diretrizes encampadas pelo Governo Federal.

Diante do novel contexto de abertura do mercado do setor elétrico, iniciaram-se as concessões, permissões e autorizações para que empresas privadas pudessem, sempre sob fiscalização estatal, atuar nos sistemas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica.

Pode-se dizer, que o atual sistema de energia elétrica brasileira é baseado em grandes usinas de geração que transmitem a energia através de sistemas de transmissão

de alta tensão que, posteriormente, é distribuída para os sistemas de distribuição de média e baixa tensão com fluxo, em regra, unidirecional, sendo a energia despachada e controlada por centros de despacho com base em requisitos pré-definidos.

Em conformidade com o processo de desverticalização descrito nas linhas acima, ressalte-se que os setores são atualmente gerenciados por monopólios empresariais apresentando as vantagens relativas à competitividade de um sistema que se apresenta como horizontal em todos os seus segmentos.

Passar-se-á, a partir deste ponto, a análise da tributação do consumo de energia elétrica, relativamente ao imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, serviços e transportes intermunicipais e interestaduais, com enfoque às tarifas TUSD e TUST, as quais remuneram desverticalizado setor energético citado acima e que constam nas faturas de energia elétrica dos consumidores, com relevantes implicações financeiras, tanto à sociedade quanto aos erários estaduais.

4. A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA

A exploração do serviço público de fornecimento de energia elétrica, com a organização dos serviços, desde a produção até a distribuição, é de competência exclusiva da União Federal, conforme preceitua o artigo 21, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal:

Art. 21. Compete à União:

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

Mesmo sendo um bem intangível, a energia elétrica sempre foi considerada mercadoria para fins de tributação pelo ICMS, contrariando Hugo de Brito Machado²⁰ que leciona o seguinte:

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito, **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica**: Questões de Seletividade e de Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário n° 155, 2008, p. 48

“A produção, o transporte e o fornecimento de energia elétrica constituem realidades peculiares, de sorte que a tributação dessas operações deveria submeter-se a regime de tributação específico. Nada justifica a colocação dessas operações sob incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços. Na verdade só por ficção se pode admitir a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, pois não se trata de mercadoria.”

Fato é que seja pela doutrina, pela legislação ou até mesmo para a jurisprudência dos tribunais superiores, energia elétrica deve ser considerada mercadoria, tendo em vista que é um bem objeto de comércio e, assim, apropriável ao homem.

Para Roque Antônio Carrazza²¹, *“não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-somente aquele que se submete à mercancia”* e *“só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”*.

Tal conceito demonstra a condição de mercadoria da energia elétrica, tendo em vista que se trata de bem móvel que se configura objeto de operações mercantis, de comércio, estabelecida por meio de contratos de fornecimento de energia.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, dispõe sobre o fato gerador do ICMS ser a distribuição de eletricidade, e não a mera saída de energia das fontes de geração, como explicitado no tópico acima. Vejamos novamente o que preceitua esse dispositivo:

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.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 41

A incidência do ICMS só ocorrerá nas operações em que houver a efetiva circulação de mercadoria, ou seja, quando houver a sua transferência jurídica e não meramente física, sendo necessária a modificação da titularidade.

Sobre essa questão, Hugo de Brito Machado²² afirma:

“O tributo não é somente devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou, em outras palavras, quando concretizada a hipótese de incidência tributária.

(...)

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam em circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudanças da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria.

Por isso mesmo é importante o sentido da expressão operações relativas à circulação de mercadorias, que há de ser entendida em seu conjunto, e não, o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo a orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações. Todos aqueles atos, contratos, negócios que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância se considerados isoladamente.”

Dessa forma, entende-se que o fato gerador do ICMS apenas ocorre quando configurada a circulação da mercadoria, que no caso da energia elétrica se dá quando a eletricidade efetivamente passa da fonte de geração para a propriedade do consumidor, dando ensejo à cobrança do referido tributo.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Ed. Malheiros. São Paulo, 2011, p. 277-278.

4.1 A inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica

O sistema desverticalizado do setor elétrico brasileiro abriu a possibilidade de a União Federal, mediante a celebração de contratos de concessão, permissão ou autorização, empresas privadas terem a possibilidade de gerar, transmitir ou distribuir energia elétrica, abrindo um mercado competitivo e altamente rentável, desde que obedecidas as normas contratuais e regulamentações promovidas pela agência reguladora do setor, qual seja, a ANEEL.

Nesta seara, foram instituídas a Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD), as quais visam remunerar o concessionárias, permissionárias ou autoritárias da prestação do serviço público do fornecimento de energia elétrica, nos termos previstos e regulamentados pela agência reguladora do serviço de energia elétrica nacional.

Importa destacar, no que tange à remuneração das concessionárias de serviços públicos, conforme o disposto no artigo 15, parágrafo 6º, da Lei nº 9.074/1995:

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.

§ 6º É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

A Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição (TUSD) “*são encargos legais do setor elétrico*”

*brasileiro, cobráveis dos consumidores conectados aos sistemas das concessionárias de distribuição de energia elétrica*²³.

João Dácio Rolim e Luciana Goulart²⁴ explicitam o que devemos entender como integrantes de cada um desses sistemas:

“A transmissão *lato sensu* da energia desde a geração até o consumo é feita através dos sistemas de transmissão e de distribuição: o sistema de transmissão é composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em *tensões médias, altas e extra-altas*; o sistema de distribuição, por sua vez, é composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e outros equipamentos que operam em *tensões mais baixas*.”

As tarifas de uso do sistema de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST), como já exposto, remuneram a disponibilização desses sistemas, objetivando viabilizar a aquisição de energia elétrica junto às concessionárias.

Dois ambientes de contratação de energia elétrica podem ser estabelecidos, de modo que haja a separação das atividades passíveis de serem exercidas de forma monopolizada das que devem ter o seu exercício executado de forma competitiva. São eles²⁵:

- (i) Ambiente de Contratação Regulada (ACR), que compreende o atendimento dos consumidores cativos (residenciais, por exemplo) por distribuidoras locais (sem competição), de forma exclusiva e por meio de contratos regulados. As distribuidoras locais devem ser remuneradas por tarifário da ANEEL, onde devem ser incluídos todos os custos necessários ao fornecimento de energia; e

²³ MENESCAL, Leonardo Alcantarino, **Não Incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica – TUST e TUSD**. Revista Dialética do Direito Tributário nº 237, São Paulo, 2015, p. 61.

²⁴ ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, **Revista Dialética de Direito Tributário nº 122**, São Paulo: Escrituras, 2005, p. 52-53

²⁵ ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, **Revista Dialética de Direito Tributário nº 122**, São Paulo: Escrituras, 2005, p. 51

- (ii) Ambiente de Contratação Livre (ACL), que visa o atendimento dos consumidores livres, de que são exemplo as indústrias, por meio de contratos negociados pelas partes e remunerados por preço e não por tarifa da ANEEL.

No cenário atual do setor elétrico, foram formuladas estruturas diferentes de contratação para regular a relação entre as concessionárias de energia e os consumidores. Tendo em mente a distinção entre consumidores cativos e consumidores livres, aos primeiros só é permitida a compra de energia elétrica das concessionárias cuja rede elétrica está conectada. Com relação aos consumidores livres, é legalmente autorizada a sua opção pelo fornecedor de energia, estando sujeito a diferentes tipos de contrato.

De forma adesiva ao contrato de compra e venda de energia elétrica, os consumidores devem celebrar Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) e de distribuição (CUSD), além de contratos de conexão, de forma a garantir o acesso de todos a esses sistemas e introduzindo a competição na geração e comercialização de energia elétrica, os quais, assim caracterizados por João Dácio Rolim e Luciana Goulart²⁶:

“O CUSD e o CUST (Contratos de Uso dos Sistemas de Distribuição e de Transmissão) visam a assegurar que o montante de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão seja compatível com o consumo de energia elétrica pretendido pelo consumidor. Em outras palavras, o CUSD e o CUST regulam o ‘quanto’ da rede de distribuição e de transmissão (do sistema) deverá ser disponibilizado ao consumidor para viabilizar a aquisição de energia junto ao fornecedor de sua escolha (que poderá ser a própria concessionária a cuja rede o consumidor está conectado).

Em analogia com o fornecimento de água, o ‘montante de uso’ equivale à bitola da tubulação necessária para viabilizar o consumo de água pretendido pelo consumidor. A tubulação, apesar de necessária à viabilização do fornecimento, é autônoma ao efetivo consumo de água. No CUSD e no CUST, a tubulação equivale ao sistema de rede, como se o consumidor contratasse a

²⁶ ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 122, São Paulo: Escrituras, 2005, p. 53-54

disponibilização do uso de determinada tubulação, cuja bitola seria estabelecida pelo volume de água a ser consumido.

Na energia elétrica, a tubulação equivale ao sistema de distribuição (tensão inferior a 230 KV) e de transmissão (tensão igual ou superior a 230 KV). A TUSD e a TUST, que no fornecimento de água seriam fixadas com base na largura e na extensão da tubulação, são fixadas em função da potência ('bitola da tubulação') de que o sistema elétrico da distribuidora ou da transmissora deve dispor para atender às instalações elétricas da unidade consumidora (a potência é estabelecida em KW). Somente o preço pactuado no contrato de compra e venda corresponde ao efetivo consumo de energia no mês (medida em Kwh).”

Demonstrada a forma como são formalizadas a TUSD e a TUST, importa demonstrar de que forma tais tarifas são formadas nas faturas de energia elétrica dos consumidores finais, após a efetivação da sua transmissão e da distribuição.

As tarifas de energia elétrica são compostas pelos custos da energia, pelos encargos e pelos tributos, sendo estes dois últimos instituídos obrigatoriamente por meio da edição de leis. Assim sendo, a ANEEL regula da seguinte maneira a emissão das faturas de energia emitidas pelas distribuidoras²⁷:

“A conta de luz é composta pelos custos de fornecimento da energia, pelos encargos e pelos tributos. Os encargos setoriais e os tributos são instituídos por leis. A tarifa de energia, calculada pela ANEEL, deve garantir o fornecimento de energia com qualidade e assegurar aos prestadores dos serviços ganhos suficientes para cobrir custos operacionais eficientes e remunerar investimentos necessários para expandir a capacidade e garantir o atendimento. Três custos são somados pela ANEEL para a definição da tarifa de cada distribuidora: os de geração da energia, os de transporte da energia até o consumidor (transmissão e distribuição) e os encargos setoriais. Além da tarifa, os Governos Federal, Estadual e Municipal cobram na conta de energia elétrica o PIS/COFINS, o ICMS e a Contribuição para Iluminação Pública, respectivamente”.

²⁷ Disponível em http://www.aneel.gov.br/conteudo-educativo/-/asset_publisher/vE6ahPFxsWHT/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false. Acesso em 28 de novembro de 2018.

“O **transporte da energia** (da geradora à unidade consumidora) é um monopólio natural, pois a competição nesse segmento não geraria ganhos econômicos. Por essa razão, a ANEEL atua para que as tarifas sejam compostas por custos eficientes, que efetivamente se relacionem com os serviços prestados. Este setor é dividido em dois segmentos, transmissão e distribuição. A transmissão entrega a energia a distribuidora, a distribuidora por sua vez leva a energia ao usuário final.

Os **encargos setoriais** e os **tributos** não são criados pela ANEEL e, sim, instituídos por leis. Alguns incidem somente sobre o custo da distribuição, enquanto outros estão embutidos nos custos de geração e de transmissão.

Quando a conta chega ao consumidor, ele paga pela **compra da energia (custos do gerador)**, pela **transmissão (custos da transmissora)** e pela distribuição (serviços prestados pela distribuidora), além de encargos setoriais e tributos”.

Assim sendo, os custos da distribuidora de energia elétrica podem ser classificados como sendo da “Parcela A”, correspondente à compra de energia, transmissão e encargos setoriais, e pela “Parcela B”, compreendido pelos gastos pela distribuição da energia elétrica propriamente dita.

Em números atuais, o custo da tarifa da energia elétrica representa 53,5% da fatura de energia elétrica, seguido dos custos com tributos, que alcança a monta de 29,5% e, por fim, a parcela da distribuição, esta utilizada para a manutenção e operação de todo o sistema de distribuição representa 17% dos custos das tarifas

Evidentemente, a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica resta por majorar demasiadamente os valores pagos pelos consumidores em suas faturas de energia elétrica.

A legalidade da referida inclusão, porém, encontra-se em grande discussão perante o judiciário em função de recente e controvertido posicionamento do Superior Tribunal de Justiça quanto ao tema.

Adiante serão analisados os argumentos expostos pelas Procuradorias Gerais Estaduais que saem em defesa quanto à legalidade da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.

Em seguida, serão apresentadas as teses jurídicas majoritárias dos contribuintes que, com o objetivo de se verem livres de pagamentos que reputam como indevidas as referidas inclusões, buscam a tutela jurisdicional para que a majoração seja cessada.

4.2 – Os fundamentos fazendários pela legalidade da majoração da base de cálculo do imposto estadual

A instituição de tributos certamente configura-se como a principal fonte de receita dos entes tributantes competentes indicados no artigo 145, da Constituição da República, sendo que o ICMS é de competência estadual, conforme o disposto no artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

A importância da tributação reflete-se, no respeitável entendimento de Paulsen²⁸ como sendo um “instrumento da sociedade”:

“Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão o bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário. Percebe-se que ‘a incidência tributária é uma circunstância formadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade e de propriedade dos indivíduos’. Diga-se, ainda: não há direito sem Estado, nem Estado sem tributo”.

O ICMS é de suma importância considerar que este se configura, por sua vez, como a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, sendo sua arrecadação elemento basilar para a manutenção da solidez financeira destes entes, devendo-se, neste

²⁸ PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário Completo**, 9ª Ed. Saraiva Educação, 2018. p.24.

ponto, fazer referência à parcela do referido imposto que é de repasse obrigatório aos Municípios, o que somente alarga a imprescindibilidade da apuração destes valores à manutenção de serviços basilares à sociedade.

Relativamente à inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, evidentemente que a principal preocupação estatal quanto à discussão acerca da legalidade da referida majoração é quanto à eventual diminuição de sua arrecadação. Mas não é só.

Nas ações movidas por contribuintes a fim de que o Poder Judiciário se manifeste quanto ao tema, é natural que haja pedidos para que haja, além do reconhecimento da ilegalidade da exação fiscal, a restituição do indébito recolhido aos cofres estaduais no período de 5 anos anteriores ao ajuizamento das ações, nos termos do quanto disposto no artigo 168, do Código Tributário Nacional.

A relevância de eventuais condenações estatais à cessação da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS é evidente ao se analisar, por exemplo, que a arrecadação do segmento de energia elétrica correspondia, em 2014, a 7,7% do total do imposto estadual arrecadado pelas Fazendas Públicas Estaduais, sendo que, 45% desta parcela decorre da referida majoração da base de cálculo²⁹. Note-se que

“As decisões do STJ que estão retirando a incidência do ICMS sobre a TUSD e TUST são importantes para a receita dos Estados e do Distrito Federal e, se aplicadas a todos os consumidores, pode causar uma perda de receita indevida de R\$ 13,4 bilhões com base na receita de 2014”.

Assim sendo, a extensiva diminuição na arrecadação configura-se como a principal preocupação dos Estados e do Distrito Federal, sendo este ponto utilizado com frequência nas defesas apresentadas pelas Procuradorias Gerais Estaduais competentes à representação dos citados entes federativos.

²⁹ SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO, **Nota Técnica XX/2015**, Recife, Julho de 2015.

Outro ponto de insurgência estatal no que tange às ações manejadas pelos contribuintes diz respeito à suposta impossibilidade de se diferenciar as etapas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, o que legitimaria a inclusão de todos os custos decorrentes da cadeia produtiva do setor elétrico na base de cálculo do imposto estadual.

Argumentam as Fazendas Públicas Estaduais que o artigo 34, parágrafo 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) corroborariam, que em sua literalidade assim dispõe:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

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

Ao considerar as etapas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica como indissociáveis, entendimento este pautado na natureza imaterial da energia elétrica, pretende-se demonstrar que o “preço final” indicado no supracitado dispositivo englobaria todos os custos cuja exigência da TUST e TUSD visam remunerar.

Destarte, o entendimento estatal é de que não há qualquer ilegalidade na medida em que toda a cadeia produtiva deveria ser considerada eis que não seria configurada como elemento alheio à ocorrência do fato gerador do tributo em trato.

A indissociabilidade das etapas do setor energético é invocado, ainda, para lastrear o argumento de que, antes do processo de desverticalização instituído pelo advento da Lei nº 9.074/1995, os custos relativos ao transporte de energia já se encontravam embutidos

na tarifa energética fornecida aos usuários em geral, vez que anteriormente o sistema era centralizado e não comportava o acesso direto do usuário optante ao sistema por meio de contrato com diversos operadores do sistema interligado.

Com a descentralização das atividades entre os diversos operadores do sistema interligado, tais custos foram igualmente descentralizados, mas não perderiam a natureza de despesa relacionada ao custo em si do fornecimento de energia, dele fazendo parte integrante.

Assim, o fato gerador do ICMS é a operação de circulação jurídica e econômica da mercadoria, devendo-se ter como base de cálculo o valor total da operação, tese que é fundamentada legalmente, no entendimento fazendário, pelos pelo artigo 155, inciso II e parágrafo 2º, inciso IX , alínea “b” da Constituição da República, pelos artigos 2º, parágrafo 1º, inciso III e artigo 9º, parágrafo 1º, inciso II, ambos da Lei Complementar nº 87/1996 em leitura conjunta com o disposto pelos artigos 121 e 128, do Código Tributário Nacional indicados abaixo:

Constituição da República:

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

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

IX. incidirá também:

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

Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

§1º. O imposto incide também:

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

Art. 9º. 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:

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.

Código Tributário Nacional:

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.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Dos fundamentos estatais em defesa da tese da legalidade da inclusão das tarifas objeto deste estudo na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, outro fator merece destaque é a argumentação de que haveria um tratamento tributário desigual entre “consumidores livres”, submetidos ao Ambiente de Contratação Livre (ACL) e os “consumidores cativos”, submetidos ao Ambiente de Contratação Regulada, conforme já exposto no presente trabalho.

Nas conceituadas explanações de Carraza³⁰ quanto ao tema:

³⁰ CARRAZA, Roque Antônio, In **ICMS**. 17ª Ed. Malheiros, 2015, São Paulo, p. 332/333.

“Até passado recente a energia elétrica era produzida e distribuída por empresas estatais aos consumidores finais, que a elas estavam cativos, não podendo, destarte, negociar os preços praticados. O modelo esgotou-se na década de 90 do século passado. Com a crise no setor energético e o próprio aquecimento da economia, causado pelo Plano Real, foi necessário encontrar alternativas capazes de expandir o setor, inclusive com o aporte de capitais privados e o ingresso de novos agentes no mercado. Efetivou-se, pois, uma ampla reforma no segmento, e o Poder Público passou a apenas orientar e fiscalizar a prestação de serviços de fornecimento de energia elétrica, agora a cargo de agentes desse setor, que foram divididos por atividades (geração, transmissão, distribuição e comercialização da energia elétrica).

Também se estimulou a livre concorrência, isto é, a competição entre as empresas dos setores de geração e comercialização de energia elétrica. Mais especificamente, separam-se as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica e abriu-se a possibilidade de esta mercadoria ser negociada livremente pelos grandes consumidores, que, assim, desvinculam-se dos concessionários distribuidores (titulares de determinadas áreas geográficas de concessão e, até então, únicos responsáveis pelo fornecimento de energia elétrica aos usuários nelas instalados) e puderam adquirir o produto de quem lhes dessa maiores vantagens econômicas. Para que melhor se compreenda: atualmente as distribuidoras atendem ao "mercado cativo" (pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente os seus fornecedores de energia elétrica) e ao "mercado livre" (grandes consumidores aos quais a legislação faculta escolherem seus fornecedores, valendo-se de critérios empresariais). Quando as distribuidoras atendem aos "consumidores cativos" são por eles remuneradas por meio de tarifas (tarifas de energia e tarifas de fio) e são responsáveis, na condição de substitutas tributárias, pelo recolhimento do ICMS-Energia Elétrica. Já, quando as distribuidoras atendem aos consumidores livres limitam-se a receber as tarifas de fio, cobradas pela utilização das infraestruturas de transmissão e/ou distribuição”.

No entendimento fazendário, o fato de o consumidor livre ficar não adstrito às tarifas de energia impostas de forma estanque, podendo estabelecer condições mais favoráveis ao consumo de energia elétrica em detrimento à situação imposta ao consumidor cativo ao qual não lhe é dada tal faculdade, havendo, por conseguinte, a possibilidade de dar-se tratamentos diversos a contribuintes em condições semelhantes.

Sem pretender considerar como exauridos os argumentos fazendários, passemos agora à análise contrária, relativa aos contribuintes, que defendem a ilegalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS.

4.3 – As razões dos contribuintes que pleiteiam a cessação da majoração da base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica

Do mesmo modo que o principal fundamento das Procuradorias Gerais Estaduais defenderem a legalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, este é a mesma razão pela qual os contribuintes questionam judicialmente a referida majoração, em que representa um aumento de 45% no preço total a ser pago em suas faturas de energia elétrica.

Com isso, considerando que o fato gerador do referido imposto é a circulação de energia elétrica e não a disponibilização de sistema de distribuição ou a instalação e a manutenção de pontos de conexão, a tese atribuída aos contribuintes é a de que os encargos relativos ao uso de distribuição, de conexão e transmissão não configuram hipótese de incidência do ICMS.

João Dácio Rolim e Luciana Goulart³¹ explicitam o que devemos entender como integrantes de cada um desses sistemas:

“A transmissão *lato sensu* da energia desde a geração até o consumo é feita através dos sistemas de transmissão e de distribuição: o sistema de transmissão é composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em *tensões médias, altas e extra-altas*; o sistema de distribuição, por sua vez, é composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e outros equipamentos que operam em *tensões mais baixas*.”

As linhas de transmissão e de distribuição são meios necessários para a geração e a propagação de energia elétrica, de forma que, alega-se a inexistência prestação de serviço de transporte nessas linhas, a atividade praticada pelas concessionárias de energia não

³¹ ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 122, São Paulo: Escrituras, 2005, p. 52-53

deve ser submetida a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de energia elétrica.

As tarifas de uso do sistema de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST), portanto, remuneram a disponibilização desses sistemas, objetivando viabilizar a aquisição de energia elétrica junto às concessionárias. não dependem do efetivo consumo de energia elétrica, sendo calculados com base nos montantes de uso contratados ou disponibilizados.

Desse modo, deve-se considerar que os custos para a utilização de linhas de transmissão de energia elétrica não integram o conceito de mercadoria para fins de incidência do imposto sobre circulação, visto que tal imposto tem como fato gerador a circulação da mercadoria, qual seja, a energia elétrica de fato consumida.

Nesse sentido, merecem destaque as considerações tecidas por João Dácio Rolim e Luciana Goulart³²:

“Os encargos de conexão, por seu turno, são fixados com base no curso incorrido com o projeto, a construção, os equipamentos, medição, a operação e manutenção do ponto de conexão. A dissociação entre os encargos de conexão e consumo de energia também é evidenciada pela possibilidade de contratação do projeto e da execução das instalações de conexão com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local. Somente os equipamentos de medição são de responsabilidade técnica e financeira da concessória conectada”.

José Eduardo Soares de Melo³³ é outro autor que corrobora com tal entendimento ao dispor o seguinte:

“o novo sistema elétrico possibilita a realização de diversos negócios jurídicos, que implicam a incidência do ICMS (comercialização nos ambientes de contratação regulada e contratação livre); ou se encontram fora da tributação

³² ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, **Revista Dialética de Direito Tributário n° 122**, São Paulo: Escrituras, 2005, p. 50-66

³³ MELO, José Eduardo Soares de, **ICMS Teoria e Prática**, 8ª edição, Dialética, São Paulo – 2005, p. 107

estadual (contratos de compartilhamento de instalações, conexão ao sistema de distribuição, de constituição de garantia, de uso do sistema de distribuição, de conexão ao sistema de transmissão, de uso do sistema de transmissão, de intermediação na compra e venda)”

Os contribuintes alegam que não há transferência de propriedade da mercadoria “energia elétrica” para o consumidor apenas com a contratação do sistema de distribuição. Evidente, portanto, que esses encargos não remuneraram o fornecimento de energia. Visam, exclusivamente, ressarcir os custos associados ao ponto de conexão.

Nesse contexto, reconhecido especialista na regulamentação do setor elétrico, Antonio Ganim³⁴ leciona:

“No caso de acesso por produtor independente e consumidores livres, a concessionária e permissionária fatura o encargo de uso do sistema de distribuição conforme Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, fixada pela Aneel, e nos termos do Contrato do Uso do Sistema de Distribuição – CUSD firmado entre as partes.

Nessa situação, a distribuidora não está vendendo sua energia, mas somente disponibilizando seu Sistema de Distribuição, composto pelas linhas de transmissão, subestações e rede de distribuição, para que o produtor independente possa entregar a sua energia ao seu cliente consumidor livre, localizado na área de concessão da distribuidora.

(...)

Nesse caso, a energia elétrica não pertence à distribuidora, o produtor independente mantém somente o Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão ou de Distribuição (CCD, CCT) e Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST ou de Uso do Sistema de Distribuição e, como vimos, a transmissora ou a distribuidora somente disponibiliza suas instalações. Assim, em nosso entendimento, essa operação entre a concessionária ou permissionária com o produtor independente não é fato gerador do ICMS.”

A circulação jurídica do ICMS pressupõe a mudança de propriedade da mercadoria energia elétrica. Sem essa transferência de titularidade, não deveria incidir o imposto sobre circulação. Ora, no presente caso, a colocação, a disposição ao consumidor do uso

³⁴ GANIM, Antonio, **Setor Elétrico Brasileiro, Aspectos Regulamentares e Tributários**, Editora Canalenergia, São Paulo, 2003, p. 220-221

do sistema de distribuição e transmissão não deve ser fato gerador para a incidência de ICMS, tampouco a instalação e a manutenção dos pontos de conexão, haja vista a falta de transferência da propriedade da energia elétrica.

Tal tese foi defendida pelo legislador infraconstitucional quando previu no artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87 /1996, já mencionado anteriormente, que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Sendo assim, presume-se que antes da saída de energia elétrica do distribuidor ou da entrada dessa mercadoria no estabelecimento do consumidor, não ocorre a hipótese de incidência do imposto.

Os artigos 14 e 15, da Resolução da ANEEL nº 414/2010, afirmam que o fornecimento (transferência) de energia elétrica somente ocorrerá no “ponto de entrega”, que nada mais é do que “*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*”. Será, então, ainda de propriedade da concessionária a energia elétrica que até aquele momento esteja nas suas linhas de transmissão.

Com relação ao ponto de entrega da mercadoria energia elétrica, os autores João Dácio Rolim e Luciana Goulart³⁵ explicam:

“O ponto de entrega de energia elétrica é o relógio medidor situado em regra nos limites da via pública. A energia somente será individualizada aos consumidores, caracterizando a sua circulação e a ocorrência do fato gerador do ICMS, quando passar pelo relógio medidor e ingressar em suas dependências para o efetivo consumo. Mesmo porque, se se reputasse ocorrida a saída antes de a energia transpor os pontos de entrega, tal saída ocorreria sem discriminação de qualquer usuário, pois a corrente elétrica flui pelas linhas de distribuição sem destinatário específico.”

Por esse motivo, a argumentação dos contribuintes de fato do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica pauta-se na impossibilidade de se eleger momento anterior

³⁵ ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 122, São Paulo: Escrituras, 2005, p. 57

à efetiva entrega de energia elétrica ao consumidor como marco para a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Os encargos de transmissão (TUST) e de distribuição (TUSD) são completamente dissociados. Sobre essa não relação, Luciana Goulart e João Dácio Rolim afirmam:

“Os encargos de conexão, por seu turno, são fixados com base no custo incorrido com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão. A dissociação entre os encargos de conexão e o consumo de energia também é evidenciada pela possibilidade de contratação do projeto e da execução das instalações de conexão com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local. Somente os equipamentos de medição são de responsabilidade técnica e financeira da concessionária conectada.”

Ultrapassada a questão do fato gerador do imposto, temos que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada conforme preceitua o artigo 34, parágrafo 9º do ADCT:

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

Ou seja, ao estabelecer que as empresas distribuidoras de energia são responsáveis pelo recolhimento do imposto sobre circulação “por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos”, o próprio constituinte reconheceu que somente o preço do fornecimento de energia elétrica deverá compor a base de cálculo do imposto.

Deve ser ressaltado, neste ponto, a controvérsia interpretativa quanto ao supracitado dispositivo legal, que lastreia tanto a argumentação jurídica das Procuradorias Gerais

Estaduais para a manutenção da exigência, quanto o pleito dos contribuintes de que a base de cálculo do ICMS não seja alargada indevidamente.

Nesse sentido, estão os dispositivos 9º, §1º, II e 13, I, ambos da Lei Complementar nº 87/1996. É ver:

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:

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.

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

Assim, entendem os contribuintes que tanto a norma constitucional quanto a infraconstitucional preveem que a base de cálculo do ICMS será a operação de saída da mercadoria energia elétrica para outro estabelecimento. Tendo em vista que a saída de mercadoria está necessariamente ligada ao fornecimento de energia elétrica, somente o valor que se prestar ao efetivo consumo de energia – e não somente o preço de disponibilização do uso dos sistemas de transmissão e distribuição - poderá compor a base de cálculo do ICMS.

As tarifas de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e de transmissão são atividades autônomas à operação tributada na base de cálculo do ICMS. E, como toda atividade autônoma, só poderia compor a base de cálculo do imposto por força de previsão expressa na legislação, como é o caso do disposto no artigo 13, §1º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 para fretes, seguros, juros e etc., *in verbis*:

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

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

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

II - o valor correspondente a:

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

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

Isto posto, a base tributável do imposto não deveria considerar o valor correspondente ao TUSD e TUST, já que tais valores não representam o efetivo consumo de energia elétrica, não se confundindo, portanto, com a base imponible do ICMS.

O fato gerador do ICMS sobre energia elétrica somente se concretiza com o efetivo consumo desta, quando se pode considerar ocorrida a circulação da mercadoria, donde se conclui que os valores relativos ao TUSD e TUST, os quais são incluídos no preço da nota de fornecimento/consumo, não configuram fato gerador do ICMS devendo, portanto, ser excluídos da base de cálculo do imposto.

Estes são, portanto, os principais argumentos trazidos à baila pelos contribuintes na esfera judicial, para lastrear o entendimento de que os encargos relativos as tarifas de uso de transmissão e distribuição de energia elétrica não devem compor o preço final do ICMS, tendo em vista que estão relacionados apenas à potência e à estrutura necessária para viabilizar a rede de transmissão e distribuição de energia, e não ao seu efetivo consumo, que, por sua vez, somente se dará através da transferência jurídica da mercadoria.

5. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

A inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos ao TUSD e TUST, foi objeto de análise pelo E. Supremo Tribunal Federal, em recente decisão, entendeu pela inexistência de repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 1.041.816 (tema 956), por meio do qual se analisou a possibilidade de cobrança de ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e sobre a Tarifa do Uso do Sistema de Distribuição

(TUSD), atribuindo, portanto, ao Superior Tribunal de Justiça competência exclusiva para dirimir tal questão.

Partindo para âmbito do E. STJ, sua jurisprudência era uníssona desde o início do século no sentido da não incidência do imposto sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e de distribuição.

Ocorre que, no julgamento do RESP nº 1.163.020/RS, a 1ª Turma do E. STJ, em apertada maioria (3x2, vencidos os Ministros Napoleão Nunes e Regina Helena Costa) deu provimento ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul, para afirmar que o ICMS incide sobre todos os custos incorporados ao processo de fornecimento de energia elétrica, incluindo custos tarifários considerados no preço da eletricidade entregue ao consumidor final, tal como a TUSD, TUST e encargos de distribuição. 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.

5. Recurso especial desprovido.

(STJ. 1ª Turma. REsp 1.163.020/RS. Min. Rel. Gurgel de Faria. DJ-e 27.03.2017)

Entretanto, a Segunda Turma do E. STJ, no julgamento no REsp nº 1.649.658/MT, entendeu por bem manter o seu entendimento anterior da Corte, em linha com o entendimento manifestado pela Corte Especial daquele E. Tribunal, como se depreende de ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES.

1. O Tribunal *a quo* confirmou sentença de concessão da Segurança para determinar que a autoridade apontada como coatora deixe de lançar o ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da conta de energia elétrica consumida pela recorrida.

.....

4. 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).

5. 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).

6. 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).

7. Recurso Especial não provido.”

(REsp 1.649.658/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado 20.04.2017, DJe 05.05.2017)

Neste sentido, a C. Segunda Turma do E. STJ foi muito clara ao afirmar que a jurisprudência do E. STJ é no sentido de afastar a cobrança sobre o TUSD e TUST.

A C. Segunda Turma foi mais além para asseverar que, “*ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes*”, não há que se cogitar qualquer mudança de jurisprudência, inclusive em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

Devido a controvérsia, os ministros da 1ª Seção do STJ irão analisar a matéria em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, o que fará com que o entendimento fixado pelo colegiado sirva de orientação para os demais casos sobre o tema. Para tanto, foram apontados três processos distintos (EREsp 1.163.020, REsp 1.699.851 e REsp 1.692.023) para que os Ministros formem o seu entendimento³⁶.

O julgamento do repetitivo servirá para delimitar a seguinte tese: “questão atinente à 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”. Tudo leva a crer que o entendimento que vinha sendo aplicado pelo E. STJ, em prol dos contribuintes, se mantenha.

³⁶ Até a data de depósito desta monografia, não houve julgamento do repetitivo.

Relativamente a este julgamento, é relevante destacar que já houve manifestação do Ministério Público Federal nos autos, por meio do qual exarou-se o entendimento favorável à tese dos contribuintes, há muito encampada pelos Tribunais de Justiça pelo Brasil, bem como pelo próprio Superior Tribunal de Justiça.

Cabe aqui transcrever inúmeros julgados deste C. STJ favoráveis à tese defendida, inclusive, mais recentes do que o solitário acórdão proferido no REsp nº 1.163.020, da 1ª Turma do STJ. É ver:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO DOS VALORES AFEITOS ÀS TARIFAS DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST) E DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

I - Está consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD), não integram a base de cálculo do ICMS. Assim, incide o enunciado n. 83 da Súmula do STJ.

II - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1687596/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 22/11/2017)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD. DESCABIMENTO. SÚMULA 83/STJ. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA.

1. Trata-se de ação em que busca o recorrente desconstituir acórdão que não reconheceu a incidência do ICMS nas tarifas TUST e TUSD.

2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida."

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

5. Recurso Especial não provido.

(REsp 1676499/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 10/10/2017)

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. LEGITIMIDADE ATIVA. ICMS SOBRE "TUSD" E "TUST". NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ.

(...)

3. O STJ reconhece ao consumidor, contribuinte de fato, legitimidade para propor ação fundada na inexigibilidade de tributo que entenda indevido.

4. **"(...) o STJ possui entendimento no sentido de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS" (AgRg nos EDcl no REsp 1.267.162/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/08/2012, DJe 24/08/2012).**

Agravo regimental improvido.”

(AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 13/04/2016)

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS SOBRE "TUST" E "TUSD". NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DA MERCADORIA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial em que se discute a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.

(...)

4. É pacífico o entendimento de que "a Súmula 166/STJ reconhece que 'não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'. Assim, **por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)**".Nesse sentido: AgRg no REsp

1.359.399/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013; AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013. (...)

(STJ. 2ª Turma. AgRg no REsp 1408485/SC. Min. Rel. Humberto Martins. DJ-e 19.05.2015)

A incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST as decisões ainda são divergentes. Muito dessa não consolidação de entendimento se deve ao julgamento da 1ª Turma do STJ, acima explicitado, que abriu precedente para a tese em favor das fazendas públicas. Abaixo, seguem decisões nos dois sentidos, quais sejam, incidência ou não de ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e de distribuição de energia elétrica:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO ADMINISTRATIVO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. TARIFA ENERGIA ELÉTRICA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. POTÊNCIA EFETIVAMENTE UTILIZADA. TUST. TUSD. INCIDÊNCIA INDEVIDA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. DECISÃO MANTIDA. 1. O C. Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a cobrança do ICMS é devida apenas sobre o real consumo. 2. Não integram a base de cálculo do ICMS cobrado sobre fatura de energia elétrica a Tarifa de Uso das Instalações de Transmissão TUST e a Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição TUSD. Precedentes. 3. Recurso conhecido e não provido. Decisão mantida.

(TJDFT, Acórdão n.1073105, 07139117620178070000, Relator: ROMULO DE ARAUJO MENDES 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 07/02/2018, Publicado no PJe: 15/02/2018.)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SOBRE A "TUST" E A "TUSD". BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS FATURAS DE ENERGIA ELÉTRICA. PRECEDENTES DESTA CORTE. 1. A energia elétrica, como bem de consumo dotado de valor econômico, enquadra-se no conceito de mercadoria, para fins de subsunção das operações que a envolvem conforme disciplina o art. 2º, inc. I, da LC 87/96. Por sua vez, a Constituição Federal determina, em seu art. 155, §3º que, à exceção dos impostos sobre a circulação, sobre a importação e sobre a exportação, nenhum

outro incidirá sobre operações relativas à energia elétrica. Portanto, inconteste a incidência do tributo. 2. O consumo de energia elétrica pressupõe sua geração, sua transmissão e sua distribuição. Assim sendo, as fases de produção, transmissão e distribuição ocorrem de forma imediata e simultânea, ou seja, não são dotadas de autonomia. Em outras palavras, não apenas o valor correspondente à potência de energia efetivamente consumida, mas também o custo decorrente das fases de transmissão e distribuição é que compõem a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE APELAÇÃO. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70076415611, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 20/02/2018)

Este trabalho não se dispõe à análise processual adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, contudo, merece citação a gravíssima insegurança jurídica causada pela Primeira Turma daquela Corte quando da injustificável alteração do entendimento quanto à legalidade da majoração da base de cálculo do imposto.

Passaremos neste ponto à conclusão deste trabalho, por meio da qual demonstrar-se-á as razões pelas quais a TUST e a TUSD, de fato, não devem compor a base de cálculo do ICMS, devendo ser acolhida a tese adotada pelos contribuintes, em detrimento aos argumentos expendidos pelas Procuradorias Gerais Estaduais espalhadas pelo Brasil.

6. CONCLUSÃO

O setor elétrico mudou sua configuração ao longo das últimas décadas. De um ambiente totalmente regulado, através de um monopólio estatal, passou-se para a possibilidade de contratação livre de energia.

A energia elétrica é bem incorpóreo e, como já dito, utilizado de forma indireta, seja para produzir luz, movimento, calor ou qualquer outra transformação energética. É, portanto, bem essencial ao mundo civilizado.

Em razão de ser um bem incorpóreo sujeito à tributação pelos Estados e pelo Distrito Federal, e objeto de expressivos valores, é preciso que se compreenda,

exatamente, qual é a natureza da energia elétrica, o seu fato gerador e sua base de cálculo, para que seja correta a distribuição dos custos aos contribuintes.

A energia elétrica sempre foi considerada mercadoria para fins de tributação pelo ICMS, tendo em vista que se trata de bem móvel que se configura objeto de operações de comércio, estabelecida por meio de contratos de fornecimento de energia.

Comungando-se com a tese jurídica adotada pelos contribuintes, evidente que o fato gerador do ICMS apenas ocorrerá quando ficar configurada a circulação da mercadoria, que no caso da energia elétrica se dará quando a eletricidade efetivamente passar da fonte de geração para a propriedade do consumidor, dando ensejo à cobrança do referido tributo.

Não há que se falar em entrega ou transferência de energia elétrica para o consumidor enquanto esta permanecer na rede de distribuição da concessionária (distribuidora). Por conseguinte, até que ocorra o efetivo consumo da energia elétrica, não há que se falar na sua circulação jurídica da energia elétrica para fins de incidência do ICMS.

A única conclusão razoável a que se chegou foi que não incide ICMS sobre os encargos relativos ao uso de distribuição, de conexão e transmissão (TUSD e TUST) não configuram hipótese de incidência do ICMS. Isso porque, deve-se considerar que o fato gerador do referido imposto é a circulação de energia elétrica e não a disponibilização de sistema de distribuição ou a instalação.

As linhas de transmissão e de distribuição são tão somente **meios necessários** para a geração e a propagação de energia elétrica, de forma que, como inexistente prestação de serviço de transporte nessas linhas, a atividade praticada pelas concessionárias de energia não deve ser submetida a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de energia elétrica.

Evidentemente, custos para a utilização de linhas de transmissão de energia elétrica não integram o conceito de mercadoria para fins de incidência do imposto sobre

circulação, visto que tal imposto tem como fato gerador a circulação da mercadoria, qual seja, a energia elétrica de fato consumida.

O fato gerador do ICMS sobre energia elétrica somente se concretiza com o efetivo consumo desta, quando se pode considerar ocorrida a circulação da mercadoria, donde se conclui que os valores relativos ao TUSD e TUST, os quais são incluídos no preço da nota de fornecimento/consumo, não configuram fato gerador do ICMS devendo, portanto, ser excluídos da base de cálculo do imposto.

Deste modo, as tarifas de uso de transmissão e distribuição de energia elétrica não devem compor o preço final do ICMS, tendo em vista que estão relacionados apenas à potência e à estrutura necessária para viabilizar a rede de transmissão e distribuição de energia, e não ao seu efetivo consumo, que, por sua vez, somente se dará através da transferência jurídica da mercadoria.

Partindo-se para a análise jurisprudencial do tema, verificou-se que é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a contratação de reserva de demanda por consumidores eletro-intensivos junto às concessionárias de energia não está sujeita à tributação pelo ICMS. O posicionamento adotado pelo STJ no início dos anos 2000 prevalece até os dias atuais, tendo sido objeto de recurso repetitivo, dotado de eficácia vinculante para todos os tribunais pátrios.

O tema da não inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos ao TUSD e TUST, o E. STJ, possuía jurisprudência uníssona no sentido da não incidência do imposto sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e de distribuição. Entretanto, em julgamento de abril de 2017, no RESP nº 1.163.020/RS, a 1ª Turma do E. STJ, em apertada maioria, deu provimento ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul, para afirmar que o ICMS incide sobre todos os custos incorporados ao processo de fornecimento de energia elétrica, incluindo custos tarifários considerados no preço da eletricidade entregue ao consumidor final, tal como a TUSD, TUST e encargos de distribuição.

Entretanto, tal entendimento não merece ser aplicado uma vez que se trata de julgamento que não reproduz o já consagrado entendimento de que o fato gerador do ICMS só pode ocorrer pela efetiva entrega da energia ao consumidor.

Exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica é fazer incidir tributo sobre fato gerador não previsto na legislação. Tanto é assim que outros acórdãos mais recentes foram claros ao afirmar que a jurisprudência do E. STJ continua sendo no sentido de afastar a cobrança sobre o TUSD e TUST.

Devido a controvérsia, os ministros da 1ª Seção do STJ irão analisar a matéria em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, o que fará com que o entendimento fixado pelo colegiado sirva de orientação para os demais casos sobre o tema.

O julgamento do repetitivo servirá para delimitar a seguinte tese: “questão atinente à 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”. Tudo leva a crer que o entendimento que vinha sendo aplicado pelo E. STJ, em prol dos contribuintes, se mantenha.

Desta forma, diante de tudo o que fora exposto e da jurisprudência majoritária do STJ, deve-se concluir pelo afastamento do ICMS de qualquer parcela que não corresponda ao preço pago pela **energia elétrica efetivamente consumida**.

Conclui-se, portanto, que não há base legal para a cobrança do ICMS sobre a TUSD e TUST, tendo em vista que não se confundem com o efetivo consumo de energia elétrica devendo, portanto, ser excluídos do âmbito de incidência do imposto.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Nádia. A exigência do ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 161, 2009

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. Revista Direito Tributário, vols. 25-26, 1983

ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em “Leasing” seus Produtos – Descabimento do ICMS. Revista de Direito Tributário, vol. 52, 1990

ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência Tributária. 5ª ed. Editora Malheiros, 1997

ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000

ATALIBA, Geraldo In MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Mizabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

BORGES, José Cassiano. REIS, Maria Lúcia Américo. ICMS ao alcance de todos – Parte Geral. 5ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Direito Tributário Aplicado. Rio de Janeiro: Forense universitária, 1992

CARRAZZA, Roque Antônio, ICMS. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 1997

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para obtenção do Título de livre docente da Faculdade de Direito PUC-SP, 1981

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000

CAVALCANTE, Olga Aline Orlandini. ICMS sobre Energia Elétrica e Sua Base de Cálculo em Face à Lei nº 10.848/2004. Revista de Estudos Tributários nº 109. 2016

CONTIMENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141, 2007

CORRÊA, Marcelo de Mello. Ponderações sobre a dinâmica do ICMS no comércio de energia elétrica no Brasil. Revista de Direito Administrativo nº 225, 2001

DOURADO, Clarice Mota. BRANDÃO Nathalia Xavier da S. M. Incidência de ICMS sobre Demanda Contratada de Energia. Universidade de Salvador, 2010

EL HAGE, Fabio, FERRAZ, Lucas P. C., DELGADO, Marco A. P. A estrutura tarifária de energia elétrica. Teoria e Aplicação. Rio de Janeiro: ABRADÉE, 2011

FALCÃO, Amilcar de Araujo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 7ª ed. Editora Forense, 2013

GANIM, Antonio, Setor Elétrico Brasileiro, Aspectos Regulamentares e Tributários, Editora Canalenergia, São Paulo, 2003

GUSMÃO, Rossana Malta de Souza. Livre concorrência existe na geração e comercialização. Conjur, 2010

JORGE, Társis Nametala Sarlo. Manual do ICMS. Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008

LANDAU, Elena (Coord.). Regulação jurídica no setor elétrico. Lumen Iuris, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito, O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e de Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário nº 155, 2008

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. Malheiros. São Paulo, 2011

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação de energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, 2000

MARTINS, Ives Gandra. O Sistema Tributário na Constituição, Saraiva, 6ª ed., 2007

MELO, José Eduardo Soares de, ICMS - Teoria e Prática, 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2005

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 13ª ed. São Paulo: Dialética, 2017

MENESCAL, Leonardo Alcantarino, Não Incidência do ICMS sobre os Encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica – TUST e TUSD. Revista Dialética do Direito Tributário nº 237, São Paulo, 2015

MIRANDA, José Benedito. Fornecimento de Energia Elétrica – Base de cálculo do ICMS. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 89, jun 2011. Disponível em:

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9590&revista_caderno=26 > Acesso em 03.03.2018.

NETO, Horário Villen. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. Revista Estudos Tributários nº 32, 2003

RISTOW, Rafael Pinheiro Lucas. A seletividade do ICMS e as alíquotas incidentes sobre o consumo de energia elétrica. Revista Fórum de Direito Tributário nº 53, Belo Horizonte, 2011

ROCHA, João Luiz Coelho da. O ICMS e os serviços de transmissão de energia elétrica – não incidência. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 106. São Paulo: Editora Malheiros, 1997

ROLIM, João Dácio e GOULART, Luciana, Revista Dialética de Direito Tributário nº 122, São Paulo: Escrituras, 2005

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª Edição. Saraiva Educação, 2018

SILVEIRA, Ricardo M. Debatin da. MIGUEL, Carolina Romanini. Transferência de Energia e Tributação pelo ICMS. Revista do Direito da Energia, 2007

SILVEIRA, Arthur Barbosa. A incidência da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS cobrado nas faturas de energia elétrica: uma questão (ainda) em aberto. Revista dos Tribunais Online, vol. 7, 2017

VILLEGAS, Hector. Curso de Direito Tributário. São Paulo: RT. 1980