



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS

ANTÔNIO CLEMENTINO JÚNIOR

**O ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA:
análise da legalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo**

BRASÍLIA

2020

ANTÔNIO CLEMENTINO JÚNIOR

**O ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA:
análise da legalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UnICEUB).

Orientador: Professor Mestre José Hable

BRASÍLIA

2020

ANTÔNIO CLEMENTINO JÚNIOR

**O ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA:
análise da legalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Mestre José Hable

Brasília, ____/____/____

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a)

Professor(a) Avaliador(a)

Acima de tudo, a Deus, base desta caminhada.

Aos meus pais, Antônio e Simone, que não pouparam esforços para que eu pudesse chegar até aqui. A eles, toda honra e glória por serem, aos meus olhos, os maiores exemplos de que não há nada que o trabalho duro não possa realizar.

Aos meus amigos, Iago Pacheco, Valber Medeiros, Saulo Alves, Carolina Guerra, Eduardo Marques, Sthéfanie Rabello e Bibianna Peres, que me proporcionaram muito apoio nos momentos difíceis e, sem dúvidas, foram importantes para a abertura de oportunidades e a superação de inúmeros obstáculos.

Ao meu orientador, Professor Mestre José Hable, um exemplo de profissional e essencial nesta conquista.

RESUMO

Analisa-se, neste trabalho de pesquisa, a inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica – TUST e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre a energia elétrica. Para a construção dos argumentos que embasam a legalidade ou não da inclusão, foram realizados estudos sobre as características do ICMS, especialmente as relacionadas aos aspectos da hipótese de incidência, assim como sobre a TUST e TUSD e o panorama envolto à sistemática de fornecimento de energia elétrica em todo o país. A fim de fortalecer o entendimento, foram analisadas decisões favoráveis e contrárias proferidas pelas 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema até a sua afetação ao rito dos Recursos Repetitivos pela 1ª Seção do Tribunal, no que se refere à legalidade ou não da inclusão das tarifas na base de cálculo do mencionado imposto.

Palavras-chave: TUST. TUSD. ICMS. Energia Elétrica. Legalidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1 NOÇÕES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO	08
1.1 CONCEITO DE TRIBUTO	09
1.1.2 Tributo: Classificação e Espécies	11
1.1.3 Espécie Tributária: Imposto	13
1.1.4 O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	16
1.1.4.1 ICMS: Sujeito Passivo e Constituição do Crédito.....	17
1.1.4.2 ICMS: Fato Gerador e Base de Cálculo	17
2 A ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL: BREVE ANÁLISE	22
3 A LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS	26
3.1 Aspectos Históricos e Atuais da Tese no STJ	34
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	44

INTRODUÇÃO

A controvérsia posta em discussão neste trabalho de pesquisa versa sobre a legalidade da inclusão da Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão – TUST e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD na base de cálculo do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Antes de apresentar os argumentos relacionados ao tema central, discorre-se acerca do Direito Tributário, apresentando suas principais características e diferenciando-o do Direito Financeiro. Ainda nesta parte inicial, são apresentadas as características do tributo, incluindo suas classificações e espécies, e, de forma mais aprofundada, são apresentadas as propriedades da espécie tributária denominada imposto, para, na sequência, aprofundar-se sobre as particularidades do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sob a perspectiva da incidência sobre a energia elétrica.

Avançando, é apresentado um breve panorama do contexto da energia elétrica no Brasil, discorrendo-se a respeito da criação pela Lei nº 9.074/95 das figuras dos consumidores livres e consumidores cativos, assim como a criação pela Lei nº 10.848/04, com regulamentação dada pelo Decreto nº 5.163/04, dos ambientes de contratação baseado nestes tipos de consumidores.

Na sequência, discorre-se a respeito do conceito das Tarifas TUST e TUSD, para, enfim, analisar a legalidade da inclusão delas na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

No centro da controvérsia, são apresentados argumentos favoráveis à linha de entendimento de que o ICMS deve ser calculado sobre a energia elétrica efetivamente consumida, tomando-se como ilegal a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do mencionado imposto.

Para tanto, são aprofundadas, na construção argumentativa, a legislação tributária e constitucional e as premissas relativas ao ICMS, especialmente as envoltas ao conceito de mercadoria, à ocorrência do fato gerador, à base de cálculo, alinhada às características da tributação da energia elétrica. Vale destacar o apoio doutrinário utilizado no decorrer do escrito, o qual inclui os ensinamentos de vários doutrinadores.

Finalmente, é analisado o contexto histórico da tese no Superior Tribunal de Justiça até a afetação do tema, a fim de que a jurisprudência seja pacificada e uniformizada, ao rito dos recursos repetitivos pela 1ª Seção do Tribunal.

Vê-se que a polêmica analisada neste escrito se resume em saber se a TUST e a TUSD compõem a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, tendo em vista que estão embutidas no preço total da aquisição da energia elétrica (mercadoria) e se tornam um fato gerador estranho ao previsto na legislação tributária, quando a incidência do ICMS deveria se dar apenas sobre o valor de energia efetivamente consumida.

A problemática vai além quando se vê que, até certo momento, o posicionamento do STJ foi favorável aos contribuintes, ou seja, pelo afastamento do valor das tarifas na base de cálculo. Contudo, diante da mudança no posicionamento da 1ª Turma do Tribunal, a questão foi levada à 1ª Seção e aguarda pacificação.

A questão central deste escrito é relevante, merecendo especial atenção, dada a pendência de pacificação, em nome da segurança jurídica, da controvérsia nos Tribunais brasileiros. Além disso, a tese possui um considerável impacto nos cofres públicos e a solução é aguardada pela comunidade jurídica.

Por fim, a relevância é posta quando verificada a importância do entendimento da sistemática tributária que cerca os atos cotidianos, como o pagamento da conta de energia elétrica mensal, proporcionando um controle efetivo da tributação.

1 NOÇÕES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é o campo do Direito Público responsável por dispor sobre as regras relativas à arrecadação de tributos e que regulamenta a relação do Estado com o contribuinte. Diferentemente do Direito Financeiro, que conduz e disciplina a atividade financeira estatal, da qual a arrecadação de recursos públicos faz parte, o Direito Tributário dispõe sobre a receita tributária, sendo esta apenas uma das tantas receitas do Estado.

Assim, o Estado, em face dos encargos que possui, impõe a tributação, cabendo ao Direito Tributário a definição das diretrizes da cobrança do tributo, observando, especialmente, os limites e princípios constitucionais.

Sobre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹ esclarece que:

[...] o Direito Tributário, pela sua enorme importância, se desligou do Direito Financeiro, deixando de ser “atividade estatal” regradada juridicamente, para tornar-se “relação jurídica” entre sujeitos de direito em plano de igualdade. A sua inserção no Direito Financeiro vem do pretérito, até porque os primeiros tributaristas eram economistas ou administrativistas estreitamente ligados ao Estado.

Ainda nas palavras do autor, “o Direito Tributário cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante ‘obrigações tributárias’ previstas em lei”.²

A receita, a despesa, o crédito público e o orçamento são amplamente estudados no Direito Financeiro, no que diz respeito à administração dos recursos financeiros estatais.

Com a unicidade do Direito, é incontroverso que o Direito Tributário possui relação de dependência com os demais ramos, especialmente com o Direito Financeiro, mas fato é que o Direito Tributário, em si, possui objeto, princípios e institutos próprios, o que lhe dá uma autonomia, ainda que relativa.

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 31.

² *Ibidem*, p. 31.

Neste ponto, cabe destaque ao que ensina Renato Fernandes Baccaro³: “antes o poder público recorria à requisição das coisas para satisfazer as suas necessidades, incluindo a colaboração gratuita e honorífica dos súditos, seja na forma de trabalho, seja na forma de aproveitamento dos bens”.

Sendo que, ainda para o autor⁴ a “evolução universal trouxe novas concepções, forçando o Estado a adquirir bens e serviços mediante embasamento jurídico, tendo como contrapartida o pagamento em dinheiro”.

O Estado, para Regina Helena Costa⁵:

[...] assume o papel de Fisco e figura sempre no polo ativo, ora para exigir tributos, ora para exigir a realização de determinados comportamentos dos sujeitos passivos, ora, ainda, para aplicar-lhes sanções diante do descumprimento da lei tributária.

Assim, a autora⁶ define o Direito Tributário como “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos.”

Portanto, com a arrecadação de recursos provenientes da cobrança de tributos, o Estado mantém sua existência e estrutura financeira organizada, adequando os encargos, receitas e despesas. Além disso, através destes recursos, é possível executar as obrigações constitucionais.

Ressalta-se, por fim, que o Direito Tributário se concentra na tributação, ou seja, no ato de tributar, sem aprofundar-se na competência do Direito Financeiro no que tange à aplicação e gestão dos recursos.

1.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Como dito, os recursos advindos da tributação são uma das principais fontes de receitas públicas para a realização das necessidades públicas. Fundado na soberania estatal, o tributo

³ BACCARO, Renato Fernandes. A tributação e seu esboço histórico. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, Mackenzie, v. 2, n. 1, 2001. p. 171.

⁴ *Ibidem*, p. 171.

⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 44.

⁶ *Ibidem*, p. 44.

decorre de expressa previsão legal tributária e é, portanto, uma cobrança de natureza compulsória advinda de uma relação jurídica formada entre o Estado e o contribuinte.

Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN⁷, “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”.

Sob o prisma do CTN, e, ainda, esmiuçando a definição constante do seu art. 3º do Código, entende-se que a prestação pecuniária é a prestação dada em dinheiro ou em bens.

Grande parte da doutrina comunga o entendimento de que o legislador não poderia, em condições normais, prever hipóteses de extinção do crédito tributário *in natura* ou *in labore*. Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado⁸:

Diversa da questão de saber se existe em nosso Direito o tributo em natureza é a questão de saber se o sujeito passivo da obrigação tributária principal tem o direito subjetivo de extinguir o crédito respectivo mediante a entrega de bens diversos de dinheiro. **Parece-nos que tal questão deve ser respondida negativamente. A dívida do tributo há de satisfeita em moeda.** Apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens cujo valor possa ser expresso em moeda. (destaques não do original).

Assim, em circunstâncias especiais, torna-se possível o pagamento de dívida por outra forma que não em moeda, tanto que o próprio CTN, em seu art. 156, inc. III, prevê outra modalidade de extinção do crédito tributário que não o pagamento que é por *transação*.

E ainda a interpretação pela prestação em bens, além da prestação em dinheiro, decorre da leitura do inc. XI do art. 156 do CTN, que autoriza a dação em pagamento de bens imóveis para extinção do crédito tributário.

Já por *prestação compulsória*, entende-se que o pagamento do tributo é obrigatório, ou seja, uma obrigação derivada da lei, não sendo aplicável o ato de vontade. Além disso, esta

⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 01 jan 2020.

⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 38. ed. rev. e atual., 2017. p. 58.

prestação decorre da soberania estatal e não possui natureza de penalidade, não podendo, neste sentido, ser utilizada como meio para a repressão a ilícitos.

Vê-se, também, que o tributo deve ser instituído por lei, isso em decorrência da leitura do art. 97 do CTN e também do princípio da legalidade, disposto no art. 150, inc. I, da Constituição Federal de 1988 - CF/88, devendo ainda por lei complementar definir o fato gerador da obrigação tributária principal, a base de cálculo e o contribuinte, nos termos do art. 146, da CF/88, assim como as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário; e por fim, a norma instituidora do tributo, que entre outros aspectos, deve estabelecer os elementos da hipótese de incidência, quais sejam, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Ademais, é possível interpretar, com a leitura do art. 142 do CTN, que a cobrança do tributo se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, através de agentes públicos que possuem o poder imparcial de constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido, conforme aquele dispositivo do CTN⁹, o procedimento administrativo “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Além disso, há a ressalva quanto à natureza jurídica específica do tributo, que deve ser determinada “pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação” (artigo 4º, incisos I e II, CTN¹⁰).

Portanto, como característica importante tem-se que a natureza do tributo se relaciona e se identifica através do seu fato gerador.

1.1.2 Tributo: Classificação e Espécies

⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 01 jan 2020.

¹⁰ Ibidem.

Regina Helena Costa¹¹ ensina que são cinco as espécies tributárias. Mas, antes de chegar a esta conclusão, a autora ressalva o debate da doutrina no que tange ao número de espécies tributárias previstas na Constituição.

Assim, Regina¹² discorre que, por um lado, seriam três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria, sendo os empréstimos compulsórios e as demais contribuições apenas variações das três primeiras espécies, e neste ponto a autora cita Geraldo Ataliba. E, por outro lado, a linha a qual a autora se filia, é de que haveria, de fato, cinco espécies tributárias (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e demais contribuições).

Por fim, ela ressalva que haveria, ainda, a linha de que o pedágio seria uma categoria diversa da taxa. Nesta última, a autora cita Luciano Amaro.

E assim, a autora conclui¹³ que:

Com efeito, além dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, tributos cuja materialidade é apontada na Constituição, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições merecem disciplina constitucional distinta, que lhes agrega elementos não presentes nas três primeiras espécies.

Vale destacar a técnica de Anis Kfoury¹⁴ para diferenciar impostos, taxas e contribuições:

[...] poderíamos, para fins didáticos, dizer que “os impostos incidem ‘sobre’ (imposto sobre a renda, p. ex.); as contribuições são ‘para’ (contribuição para o custeio de iluminação) e as taxas são ‘de’ (taxa de esgoto). (destaques não do original).

Dito isso, os tributos também, como bem esclarece Marcus Abraham¹⁵, podem ser vinculados, assim entendidos aqueles cujo o fato gerador é associado a alguma atividade estatal específica, a exemplo das contribuições e taxas, sendo os empréstimos compulsórios considerados vinculados apenas quanto à origem, e não vinculados, assim entendidos aqueles cujo o fato gerador é uma situação desvinculada à atividade estatal, ou seja, independe de

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 141.

¹² Ibidem, p. 141.

¹³ Ibidem, p. 142.

¹⁴ KFOURI, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 103.

¹⁵ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro – RJ. Ed. Forense. 2017. p. 45.

qualquer atividade específica do Estado, a exemplo dos impostos. Essa classificação é denominada de Dualista ou Bipartida.

Ainda segundo Marcus¹⁶, há outras modalidades de classificações:

Outras modalidades de classificação são: 1 – quanto à natureza: a) *fiscal*: carrear recursos para os cofres do Estado; b) *extrafiscal*: como instrumento de intervenção; 2 – quanto à constância: a) *ordinário*: quando integra de forma permanente o sistema tributário, repetindo-se a cada exercício fiscal; b) *extraordinário*: quando constitui fonte eventual, esporádica e transitória de recursos; 3 – quanto à incidência: a) *direto*: recai diretamente sobre o contribuinte que suporta sozinho a carga tributária, isto porque incide em função de elementos de natureza durável e contínua, como a propriedade e a renda; b) *indireto*: é passível de ser transferido para terceiros (contribuinte de fato) pelo contribuinte designado pela lei (contribuinte de direito), e incide em função de atos, como o consumo; 4 – quanto ao objeto: a) *pessoal*: é o que incide sobre condições particulares e pessoais do contribuinte (IR, por exemplo); b) *real*: independe das condições pessoais do contribuinte, recaindo sobre “coisas”, tais como bens, mercadorias, produtos, serviços (por exemplo: IPTU, ITR, IPI, ICMS, IOF); 5 – quanto ao ente tributante: a) *federal*: II, IE, IR, ITR, IPI, IOF; b) *estadual*: IPVA, ICMS, ITD; c) *municipal* IPTU, ITBI, ISS; 6 – quanto à base econômica: a) *comercio exterior*: II, IE; b) *patrimônio*: IPTU, ITR, IPVA; c) *renda*: IRPF, IRPJ; d) *produção*: IPI; e) *circulação*: ICMS, ISS.

Tratadas as perspectivas que envolvem o Direito Tributário e o conceito de tributo, incluindo suas classificações e espécies, discorre-se a seguir, considerando que o tributo central objeto deste trabalho de pesquisa refere-se ao ICMS, sobre as principais características da espécie tributária imposto.

1.1.3 Espécie Tributária: Imposto

Como dito anteriormente, o imposto é uma espécie de tributo não vinculado e, assim sendo, o seu fato gerador independe de uma atuação estatal específica. Neste contexto, não há uma contraprestação estatal relacionada à receita obtida com a arrecadação; em outras palavras, a aplicação destes recursos fica a critério do Estado, devendo ser utilizados nas despesas públicas em geral, como, por exemplo, em segurança e infraestrutura, a depender, certamente, do orçamento.

¹⁶ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro – RJ. Ed. Forense. 2017. p. 45.

Quanto à não vinculação, Héctor Villegas¹⁷ ensina que o “tributo é exigido pelo Estado àqueles que se acham em situações consideradas por lei como geradoras da obrigação de tributar, situações estas alheias a qualquer ação governamental concreta vinculada aos contribuintes”.

A respeito da não vinculação, o art. 16 do CTN¹⁸ dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Oportuno citar também o inc. IV do art. 167 da CF/88¹⁹, que veda a destinação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, nesses termos:

Art. 167. São vedados:

[...]

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

Nas palavras de Cláudio Borba²⁰, o imposto:

[...] pode ser considerado o tributo por excelência, não apenas por representar a mais importante e significativa das cinco espécies, mas também por ter como característica principal a simples exigência de transferência compulsória de recursos da comunidade para os cofres públicos a partir da ocorrência de situação prevista em lei, mesmo não sendo o contribuinte o beneficiário direto dos benefícios gerados pela receita.

Já com relação à capacidade tributária dos entes federativos, Hugo de Brito Machado²¹ explica que:

¹⁷ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2007. p. 157.

¹⁸ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 20 fev 2020.

¹⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 fev 2020.

²⁰ BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo. Método. 2019. p. 25.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 39.

[...] o *princípio da competência* é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade de tributação àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a *competência tributária* é o poder impositivo juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada.

Finalmente, sobre a sistemática dos impostos no sistema tributário nacional, Marcus Abraham²² ensina que:

[...] o sistema tributário nacional atualmente possui ordinariamente 12 impostos, distribuídos privativamente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A União possui seis deles:⁷ o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Os Estados possuem três deles:⁸ o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Os Municípios possuem três deles:⁹ o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Além disso, o autor²³ adiciona que:

Além desses, ainda é possível identificarmos a *competência residual* da União para criar, mediante lei complementar, *outros impostos* além dos previstos no art. 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo similar aos demais impostos previstos na Constituição. Outrossim, a União poderá instituir os chamados *impostos extraordinários* quando da iminência ou no caso de guerra externa. Finalmente, como já mencionado, poderá ainda ser criado pela União o Imposto sobre Grandes Fortunas, mediante Lei Complementar.

Por fim, um último destaque: o §1º do inc. I do art. 145 da CF/88²⁴ define que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, nesses dizeres:

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

²² ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro – RJ. Ed. Forense. 2017. p. 45.

²³ *Ibidem*, p. 45.

²⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 fev 2020.

I - impostos;

[...]

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

Esclarecidas algumas perspectivas gerais acerca da espécie de tributo denominada imposto, discorre-se a seguir, enfim, sobre algumas das questões preliminares sobre o tributo tema central deste trabalho: o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, para, mais adiante, serem apresentados os argumentos relativos à análise da legalidade da inclusão da TUST e TUSD em sua base de cálculo, para fins de incidência do imposto sobre a energia elétrica.

1.1.4 O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

Na esfera da competência estadual e do Distrito Federal, está o ICMS, cujo a denominação está disposta no art. 155, inc. II, da CF/88²⁵:

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;

O ICMS é um imposto predominantemente fiscal, nas palavras de Regina Helena Costa²⁶, ao afirmar que “o ICMS é o imposto mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal, responsável que é pela maior parte da receita tributária desses entes”.

O ICMS também é um imposto indireto, afinal, o contribuinte de direito, responsável por fazer o pagamento do tributo ao Fisco, pode repassar o ônus fiscal para um terceiro, que é o consumidor final (contribuinte de fato), embutindo o valor do imposto no produto.

O ICMS é, por fim, um imposto proporcional, assim, suas alíquotas independem do valor tributado e são definidas em porcentagens constantes. Lembrando que o legislador pode, em razão do princípio da seletividade, defini-las de acordo com a essencialidade da mercadoria

²⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 fev 2020.

²⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 399.

ou serviço; além disso, uma vez que incide sobre mercadorias e serviços, o ICMS é também um imposto real, já que não leva em consideração as condições pessoais do contribuinte.

1.1.4.1 ICMS: Sujeito Passivo e Constituição do Crédito

Será contribuinte do ICMS 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 (Lei Complementar nº 87/1996²⁷, art. 4º).

Além disso, será contribuinte, mesmo sem habitualidade, nos termos do parágrafo único do art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996²⁸, comumente conhecida como Lei Kandir, quem

[...] a) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; b) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; c) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; e quem d) 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.

Vale ressaltar que o ICMS é um imposto cuja a constituição do crédito se dá através do lançamento por homologação, o qual o contribuinte, nas palavras de Hugo de Brito Machado²⁹: “registra suas operações, escritura seus livros de entradas e de saídas e de apuração do imposto, recolhendo o montante respectivo em cada mês, independentemente de exame de seus cálculos pela autoridade administrativa”.

1.1.4.2 ICMS: Fato Gerador e Base de Cálculo

No ensinamento de Marcus Abraham³⁰, para facilitar a compreensão dos *fatos geradores* do ICMS, é possível dividi-los em três grupos: a) circulação de mercadorias; b)

²⁷ BRASIL. *Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 maio 2020.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 390.

³⁰ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro – RJ. Ed. Forense. 2017. p. 346.

prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais; e c) prestação de serviços de comunicação.

Carrazza³¹ doutrina que:

A sigla *ICMS* alberga pelos menos cinco impostos diferentes, a saber: *a*) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; *b*) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c*) o imposto sobre serviços de comunicação; *d*) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e*) o imposto sobre a extração, circulação, extração ou consumo de minerais.

Neste contexto, a *circulação de mercadoria* é definida como a saída física ou jurídica de mercadorias do estabelecimento. Cabe destacar, aqui já de início, que deve haver uma efetiva transferência de propriedade da mercadoria para fazer incidir o imposto, mas isso será melhor abordado posteriormente.

Quanto à ideia de *mercadoria*, ela pode ser definida como qualquer coisa móvel objeto de comércio adquirida e destinada à revenda, devendo o critério da habitualidade comercial se fazer presente.

Nas palavras de Ricardo Lobo³², no que tange à incidência do ICMS:

[...] pode ser qualquer bem suscetível de circulação econômica, pois inexistente um conceito unívoco de mercadoria; o ICMS incide sobre a mercadoria em seu sentido lato”. Por sua vez, para Paulo de Barros Carvalho, a “natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê.

Neste ponto, outro destaque relevante relacionado ao tema central deste trabalho: é incontroverso que a energia elétrica, para fins de incidência do ICMS, é sim considerada mercadoria, por interpretação dada à Súmula nº 391 do STJ, a qual dispõe que o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 36-37.

³² CARVALHO, Paulo Barros de. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 737.

Ainda sob o contexto da ideia de mercadoria, frise-se que os bens de uso e consumo próprios não entram nesse conceito pois são destinados ao consumidor final, não para venda ou revenda.

Seguindo, já com relação à incidência do ICMS sobre os *serviços de transporte interestadual e intermunicipal*, também nos termos da Lei Kandir³³, para haver a incidência, a fronteira territorial, assim considerada a fronteira entre municípios ou entre Estados, mas também na entrada do território nacional, deve ser a ultrapassada pelo transporte. Aqui, importante diferenciar as seguintes hipóteses: no transporte de pessoas, o ICMS incidirá sobre o preço do serviço, já no transporte de bens, mercadorias ou serviços, o ICMS incidirá sobre o valor do frete cobrado.

Por fim, considera-se o *serviço de comunicação*, para a incidência do imposto, o transporte de mensagem, certamente onerosa entre o emissor e o receptor.

Ainda no que tange ao fato gerador, o art. 1º da Lei Complementar nº 87/1996 deixa claro que a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal. E as hipóteses de incidência estão no art. 2º³⁴ da referida Lei:

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;

³³ BRASIL. *Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 maio 2020.

³⁴ *Ibidem*.

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

Vale registrar ainda que o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS está definido no art. 12 da Lei Kandir. Marcus Abraham³⁵ detalha as hipóteses assim a) saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte; b) fornecimento da alimentação e/ou bebidas; c) transmissão a terceiros de mercadoria depositada d) transmissão da propriedade da mercadoria quando não circular fisicamente (por exemplo: opção de compra em *leasing*); e) início da prestação dos serviços de transporte; f) ato final do transporte iniciado no exterior; g) desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas; h) ato da prestação de serviços de comunicação.

Em regra, o valor da base de cálculo do ICMS é definido pelo valor da mercadoria ou do serviço. O art. 13 da Lei Kandir estabelece a base de cálculo do imposto e, a respeito, nas palavras de Marcus Abraham³⁶:

Já a base de cálculo do ICMS, em regra, será o valor da operação, acrescido de seguros, juros, embalagem e demais despesas inerentes ao negócio, inclusive o frete (se efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem). Entretanto, a base de cálculo poderá ser arbitrada quando não houver valor da operação ou esta for inferior ao valor de mercado e, neste caso, a base de cálculo será considerada como o preço corrente da mercadoria ou similar no mercado (pautas fiscais). Por sua vez, na importação, a base de cálculo será o valor da mercadoria constante da Declaração de Importação (DI), acrescido do Imposto de Importação, IPI, IOF e demais despesas aduaneiras, e ao leiloar bens apreendidos irregularmente, os Estados deverão cobrar do arrematante o ICMS acrescido de todas as despesas. Já na prestação de serviço de transporte e comunicação, a base de cálculo será o valor do serviço. No fornecimento de alimentação, todos os serviços integrarão a base de cálculo (somados com as mercadorias).⁵¹ Por fim, a base de cálculo poderá ser reduzida em caso de determinados bens e mercadorias, conforme a legislação e convênios determinar, como é o caso de equipamentos usados, em que se reduz em 95%.

Com relação às alíquotas na sistemática do ICMS, Marcus Abraham³⁷ esclarece que:

As alíquotas do ICMS estão divididas entre operações com mercadorias e prestações de serviços de transporte e comunicação realizadas dentro do mesmo Estado (alíquotas internas, fixadas pela legislação estadual) e as

³⁵ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro – RJ. Ed. Forense. 2017. p. 351.

³⁶ *Ibidem*, p. 349.

³⁷ *Ibidem*, p. 349.

realizadas para fora do Estado (alíquotas interestaduais, fixadas por Resolução do Senado Federal), bem como de diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final (EC nº 87/2015). Assim, 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. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Inúmeras controvérsias envolvem o ICMS, dada a complexidade do imposto e de todo o sistema tributário brasileiro. Analisando-o sob a perspectiva deste escrito, os aspectos tidos como mais relevantes do imposto referem-se à noção de energia elétrica como mercadoria e o conceito de circulação de mercadoria, levando-se em conta a necessidade de alteração da titularidade jurídica, além da composição da base de cálculo do ICMS e ocorrência do fato gerador.

Antes que tais aspectos sejam analisados e levados à controvérsia de forma concreta, é necessário discorrer, por fim, no tópico a seguir, acerca do panorama relativo à sistemática do fornecimento de energia elétrica no país.

2 A ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL: BREVE ANÁLISE

Por volta dos anos 90, com o crescimento da demanda por energia elétrica, visando o progresso e a reestruturação do programa energético do país, a Lei nº 9.074/95³⁸ foi editada para, dentre outras providências, promover o tratamento diferenciado para os consumidores de energia elétrica, os denominados consumidores livres e os consumidores cativos.

Anos depois, foram editados a Lei nº 10.848/04³⁹, que criou dois ambientes de contratação baseado naqueles tipos de consumidores, e o Decreto nº 5.163/04⁴⁰, que promoveu a regulamentação de ambos.

Assim, surgiram dois sistemas de contratação de fornecimento de energia, mantidos até hoje: o Ambiente de Contratação Livre – ACL e o Ambiente de Contratação Regulada – ACR.

O primeiro visa, através de contratos de compra de energia no ambiente livre, caracterizados pela liberalidade e remuneração pelo preço, o atendimento aos consumidores livres. Desse modo, o ACL, na forma do art. 1º, §3º, da Lei nº 10.848/04⁴¹, atende aos consumidores livres que utilizam grande quantidade de energia elétrica.

Em tal ambiente, há na negociação da energia elétrica o vendedor, normalmente o gerador da energia elétrica, e o comprador, consumidores livres, sem interferência da distribuidora, que fica responsável pela disponibilização da rede.

³⁸ BRASIL. *Lei nº 9.074 de 7 de julho de 1995*. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

³⁹ BRASIL. *Lei nº 10.848 de 15 de março de 2004*. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

⁴⁰ BRASIL. *Decreto nº 5.163 de 30 de julho de 2004*. Regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/D5163.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

⁴¹ BRASIL. *Lei nº 10.848 de 15 de março de 2004*. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

Os consumidores livres, aos quais pertencem, normalmente, indústrias de grande porte, para tanto, precisam satisfazer os requisitos dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074/95⁴², que assim estabelecem:

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.

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

Importante registrar que, para que se realize a entrega de energia ao consumidor livre, é necessária a celebração de contratos específicos para uso dessa rede, nos termos da Lei nº 9.648/98⁴³. A transmissão e a distribuição (quando necessárias), por sua vez, ficam sob a responsabilidade das concessionárias ou permissionárias, ambas remuneradas por tarifa.

Já no segundo, no Ambiente de Contratação Regulada – ACR, o fornecimento de energia elétrica se dá com a contratação com a distribuidora local. Além disso, a remuneração também advém de tarifa.

A respeito do ACR e ACL, Eduardo Muniz Cavalcanti⁴⁴ esclarece que:

O ambiente de contratação regulada (ACR) atende os consumidores chamados cativos, como, por exemplo, as residências, que necessariamente adquirem energia elétrica de distribuidoras locais. Estes consumidores estão vinculados à concessionária de energia elétrica que atende em seu endereço. Neste ambiente de mercado não há competição, já que toda a energia é fornecida pelo distribuidor concessionário, o qual é remunerado por tarifa previamente estabelecida pelo ente regulador – Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada aos consumidores livres, geralmente industriais que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais

⁴² BRASIL. *Lei nº 9.074 de 7 de julho de 1995*. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

⁴³ BRASIL. *Lei nº 9.648 de 27 de maio de 1998*. Altera dispositivos das Leis no 3.890-A, de 25 de abril de 1961, no 8.666, de 21 de junho de 1993, no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no 9.074, de 7 de julho de 1995, no 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e autoriza o Poder Executivo a promover a reestruturação das Centrais Elétricas Brasileiras - ELETROBRÁS e de suas subsidiárias e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9648cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

⁴⁴ CAVALCANTI, Eduardo. ICMS e a estrutura energética brasileira, in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 20, n. 107, nov/dez 2012. pp. 76-77.

automobilística, alimentícia, siderúrgica, química. Estes consumidores podem celebrar contratos diretamente com a concessionária de sua livre escolha, que será remunerada por preço fixado no contrato e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora.

No ACR, a distribuidora, além de disponibilizar sua rede aos usuários, atua como vendedora de energia elétrica aos seus consumidores cativos, assim definidos como os consumidores que compram energia da distribuidora detentora da concessão ou permissão do local onde estão suas instalações, normalmente sua residência, não participando, assim, do mercado livre e ficando ao distribuidor a responsabilidade pela cobrança dos custos da cadeia produtiva anterior: geração, distribuição e transmissão.

Dito isso, torna-se necessário alguns esclarecimentos, a seguir, sobre a cadeia produtiva de energia elétrica.

A primeira das etapas, a *geração*, refere-se à produção de eletricidade, a partir, por exemplo, de fonte hidrelétrica ou solar.

Na segunda atividade, na *transmissão*, a energia elétrica é propagada. Ressalta-se que, nesta fase, o responsável pela transmissão sequer compra ou vende a energia elétrica, limitando-se à disponibilização das instalações para a transmissão, normalmente em longas distâncias.

Por fim, a *distribuição*, que é composta por duas outras atividades: a disponibilização de instalações para propagação de energia elétrica, normalmente de curta distância, e a comercialização de energia elétrica nos Ambiente de Contratação Livre – ACL e Ambiente de Contratação Regulada – ACR, explicados anteriormente.

Nestes panoramas de contratação aos quais os consumidores livres e cativos estão sujeitos, há encargos legais. Trabalha-se, em especial, dois deles neste escrito, são eles: a Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, ambas tarifas estabelecidas pela ANEEL e suportadas por consumidores de energia elétrica.

A TUST, criada pelo § 6º do art. 15 da Lei 9.074/95⁴⁵, nada mais é que o custo pago para concessionárias de transmissão para receber e transmitir em sua rede de transmissão a

⁴⁵ BRASIL. *Lei nº 9.074 de 7 de julho de 1995*. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

energia elétrica. Esta tarifa visa, portanto, cobrir os custos decorrentes da atividade de transmissão.

Em outras palavras, a cobrança da TUST visa o pagamento do uso do sistema de transmissão. De acordo com a Resolução Normativa ANEEL - REN nº 559/2013⁴⁶, em seu cálculo são levados em consideração, ainda, as configurações da rede, as linhas de transmissão, carga, subestações e a geração da energia.

A TUSD, também instituída pelo § 6º do art. 15 da Lei 9.074/95⁴⁷, por seu turno, está ligada aos custos correspondentes à transmissão da energia e à manutenção do sistema de distribuição. O valor monetário é da mesma forma definido pela ANEEL.

As duas tarifas se diferenciam na medida em que são cobradas quando o consumidor está ligado à concessionária de distribuição de energia elétrica, uma de transmissão ou às duas. Nos termos da legislação supra, conclui-se que estas tarifas são aplicáveis aos dois ambientes, mercados cativo e livre, e incidem, assim, quando da aquisição de energia elétrica.

Portanto, nos ACL e ACR, os consumidores ficam submetidos ao pagamento da TUST e TUSD.

Por fim, registre-se que a CF/88⁴⁸ resguarda, no seu art. 21, XII, 'b', a competência da União para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços e instalações de energia elétrica e, embora tenha definido tal competência, deixou a cargo dos Estados e do Distrito Federal a tributação, exclusivamente mediante ICMS, das operações de energia elétrica, nos termos do seu art. 155, II e § 3º.

⁴⁶ BRASIL. *Resolução Normativa ANEEL - REN nº 559/2013*. Estabelece o procedimento de cálculo das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão – TUST. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2013/040/resultado/ren2013559.pdf>. Acesso em: 01 jun 2020.

⁴⁷ BRASIL. *Lei nº 9.074 de 7 de julho de 1995*. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

⁴⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 fev 2020.

3 A LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Esclarecidas estão a sistemática inerente ao Direito Tributário, à espécie tributária imposto, e, de forma mais aprofundada, ao ICMS. Analisando agora a legalidade da inclusão da TUST e da TUSD, cujo o panorama, vale ressaltar, também foi apresentado juntamente a uma breve apresentação do cenário do setor elétrico brasileiro, a conclusão deste escrito é a de que ambas as Tarifas não devem compor a base de cálculo do ICMS e, portanto, devem ser excluídas. Os argumentos, para tanto, serão melhor discorridos a seguir.

No que tange ao ICMS, conforme visto anteriormente, é exigível a presença de três fatores para a incidência do imposto: mercadoria, operação e circulação.

É incontroverso que, para fins de incidência do ICMS, a energia elétrica é considerada mercadoria e não serviço. Vale citar neste ponto a doutrina⁴⁹ especializada, o Código Penal⁵⁰, que no seu art. 155, § 3º, do CP equiparou a energia elétrica à coisa móvel, assim como o Código Civil⁵¹, que prevê que as "energias que tenham valor econômico" são bens móveis (art. 83, I, do CC).

Para que a circulação fique caracterizada, é necessário que ocorra a efetiva alteração da titularidade jurídica do bem, ou seja, a efetiva entrega ao consumidor. Portanto o fato gerador do ICMS, analisando concretamente a operação envolvendo a incidência sobre a energia elétrica, ocorre apenas no momento em que ela (energia elétrica) sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida.

Vale acrescentar que tanto o STF, em repercussão geral, como o STJ, em julgamento de recurso especial submetido ao rito do art. 543-C do CPC antigo, concluíram que a incidência do ICMS se dá sobre a circulação jurídica, ou seja, aquela em que há transferência de domínio:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO.
ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CAMPOS, Clever M. *Introdução ao Direito de Energia Elétrica*. São Paulo: Ícone, 2001.

⁵⁰ BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940*. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

⁵¹ BRASIL. *Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002*. Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide 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. **2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).** 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. **Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem.** Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra. 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.⁵² (grifos não do original)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. **1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.** (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). RE 540829/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2500614>. Acesso em: 25 maio 2020.

04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ). 3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, 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;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade. 5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). **A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.** (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.⁵³ (grifos não do original)

Verifica-se então que a incidência do ICMS se dá sobre a mercadoria, na presente discussão, a energia elétrica.

Quanto à operação, retomando-se as palavras de Roque Antonio Carrazza⁵⁴, ela é definida como "o fato jurídico que pode desencadear o efeito de fazer nascer a obrigação de

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1125133/SP*. Recorrente: IBM Brasil. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Napoleão Nunes, 10 de setembro de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900339844&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 25 maio 2020.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

pagar ICMS". Já sobre a ideia de circulação de mercadoria, Regina Helena Costa⁵⁵ esclarece que “traduz negócio jurídico que tenha por objetivo a transferência da propriedade do bem, não se tratando, à evidência, de mera circulação física”.

A circulação, que caracteriza a materialidade da regra matriz do ICMS, é jurídica, e, assim sendo, pressupõe a efetiva transferência da mercadoria. Em outras palavras, a incidência do imposto exige a mudança de titularidade da energia elétrica.

Neste contexto, a transferência da energia elétrica, ou melhor dizendo, o seu efetivo consumo, é o que gera a incidência do ICMS – não os desembolsos relativos à disponibilização do uso do sistema de transmissão e/ou distribuição ao consumidor final. As TUST e TUSD são tarifas que não se identificam com o conceito de mercadoria, nem de serviço.

Não há a possibilidade, portanto, de incluir – na ideia de mercadoria para fins de incidência do ICMS – os custos pelos serviços alheios ao produto efetivamente consumido, ainda que inerentes à cadeia produtiva.

Nos termos da Lei Kandir, a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte é o critério temporal hábil a demarcar a incidência desse tributo (art. 12, I, Lei Complementar 87/1996). Portanto, no caso deste escrito, para a incidência do imposto, considera-se a energia elétrica entregue ao consumidor aquela que saiu da linha de transmissão e foi efetivamente consumida.

Não sendo as TUST e TUSD elementos componentes da base de cálculo do ICMS, mas apenas um contrapeso pelos serviços de disponibilização do uso das redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, não devem compor a base de cálculo do ICMS.

Neste sentido, para haver a incidência do ICMS deve haver a circulação jurídica, ou seja, a transferência do domínio. Não há dúvida de que a energia elétrica, nos termos do art. 155, II, § 3º, CF/88, é considerada mercadoria para efeitos tributários, integrando a materialidade do ICMS, nada dispondo a lei, por conseguinte, sobre encargos tarifários como integrantes de base de cálculo do ICMS.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 398.

A exigência de ICMS sobre os valores recebidos a título de TUST e TUSD faz com que as concessionárias de transmissão e distribuição passem a destacar o ICMS sobre os valores das tarifas embutidas ao valor da energia elétrica, repassando aos contratantes o respectivo ônus econômico.

Sendo a inclusão em comento evidentemente ilegal, a base de cálculo do imposto diz respeito, na verdade, à energia consumida, dela excluídos, portanto, os valores referentes às tarifas de transmissão e distribuição, já que estas não são hipóteses de acréscimos previstos na legislação tributária.

Neste sentido, apenas o preço da operação final deve constar na base de cálculo do ICMS, sem custos das operações relativos à produção e distribuição da energia, no caso os custos com as TUST e TUSD. Do contrário, a inclusão das tarifas representa também um fato gerador estranho ao previsto pela legislação.

Inclusive, cabe, aqui, mais alguns esclarecimentos acerca do contexto produtivo da energia elétrica. Não há dúvida de que o consumo de energia elétrica pressupõe a produção, realizada por usinas e hidrelétricas, e a distribuição, realizadas pelas concessionárias e permissionárias.

Contudo, a distribuidora não é uma revendedora que vende ao consumidor final a mercadoria em seu estoque, isso porque a energia elétrica sequer pode ser estocada. E essa impossibilidade de ser armazenada ou estocada também afasta a ideia de existência de fato gerador de ICMS sem que haja a efetiva utilização da energia elétrica.

De fato, só há o que se falar em tributação do ICMS na hipótese em que a energia elétrica é consumida e, portanto, transformada em luz, por exemplo. As fases anteriores que possibilitaram o consumo da energia, portanto, não ensejam incidências isoladas do imposto, sendo o consumidor final o sujeito passivo.

A distribuidora assume, portanto, a figura de mera responsável pelo recolhimento do ICMS, ou seja, ela efetua o pagamento do imposto em nome do consumidor final – que integra o polo passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito) e assume o ônus fiscal (contribuinte de fato). Neste sentido:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR FINAL. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. 1. **O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo.** (Precedentes: REsp 838542/MT, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 25/08/2006; EREsp 279491/SP, 1ª Seção, Rel. para acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 08/05/2006). 2. É cediço em sede doutrinária que, verbis: "Embora as operações de consumo de energia elétrica tenham sido equiparadas a operações mercantis, elas se revestem de algumas especificidades, que não podem ser ignoradas. O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída. A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende ao varejista ou ao consumidor final, mercadorias de seu estoque. É que a energia elétrica não configura bem suscetível de ser "estocado", para ulterior revenda aos interessados. Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade). Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo de energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final. A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é – e nem pode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato. (...) A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de "responsável" pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o pólo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo)." (Roque Antonio Carrazza in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p. 213/215). 3. A regra matriz constitucional estabeleceu como critério material da hipótese de incidência do ICMS sobre energia elétrica o ato de realizar operações envolvendo energia elétrica, salvo o disposto no art. no art. 155, § 2º, X, "b". Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público. 4. Destarte, a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, vale dizer, o preço realmente praticado na operação final, consoante estabelecido no art. 34, § 9º, do ADCT. Nesse diapasão, não há falar em incidência da

exação sobre demanda reservada ou contratada junto à concessionária, porquanto faz-se mister a efetiva utilização da energia elétrica, não sendo suficiente a sua mera disponibilização pela distribuidora. (Precedentes: REsp 840285/MT, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 16/10/2006; AgRg no REsp 855929/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16/10/2006; REsp 343952/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 17/06/2002). 5. Agravo regimental desprovido⁵⁶. (grifos não do original)

Vê-se que, neste julgado, outra premissa prevaleceu: a de que o fato gerador do ICMS pressupõe o efetivo consumo e, neste sentido, as etapas anteriores configuram mera circulação da mercadoria. Também neste sentido:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO CONFIGURADO. ICMS. REPARTIÇÃO. VAF. REGRA CONSTITUCIONAL. CRITÉRIO. ENERGIA ELÉTRICA. ELEMENTO TEMPORAL E ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSUMO. LIMITES DO PROCESSO. ELEIÇÃO DE TERCEIRA TESE NO JULGAMENTO DE EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Os arestos embargado e paradigmas decidiram que o Valor Adicionado Fiscal, para efeito de repartição da receita do ICMS, deve ser computado ao município onde se concretiza a hipótese de incidência tributária. Divergiram, todavia, quanto à definição dos elementos espacial e temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica: (a) o aresto embargado adotou o critério da produção e, por isso, atribuiu o VAF ao Município de Ubarana, onde localizados os geradores da usina hidrelétrica; e (b) os paradigmas acolheram o critério da distribuição e, consequentemente, destinaram o VAF ao Município de Promissão, onde situada a subestação elevadora, a partir de onde é distribuída a energia elétrica produzida na municipalidade vizinha. Dissídio configurado. Embargos de divergência admitidos. 2. O critério eleito pelo art. 158, parágrafo único, inciso I, da CF/88 para definir a quem pertence o valor adicionado fiscal relativo a uma operação ou prestação sujeita, em tese, à incidência do ICMS é, unicamente, espacial, ou seja, local onde se concretiza o fato gerador do imposto. 3. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia. **4. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.** 5. Como o critério de rateio do ICMS leva em conta o valor adicionado fiscal que ocorre no território de cada município e não há incidência tributária pela geração da energia ou por sua distribuição, consequentemente, não se justifica a participação do município produtor ou distribuidor na partilha do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica, que somente contemplará os municípios consumidores. 6. Conhecidos os embargos de divergência, incumbe ao órgão julgador aplicar o direito à espécie, mesmo que, para isso,

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *REsp 797826/MT*. Recorrente: Estado de Mato Grosso. Recorrido: Vermelhinho Cópias e Serviços. Relator: Min. Luiz Fux, 21 de junho de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200501862525&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 27 maio 2020.

seja necessária a adoção de uma terceira tese, diversa das que foram acolhidas nos arestos embargado e paradigma. Precedentes da Corte Especial e de todas as Seções do STJ. 7. Atualmente, só o Município de Promissão, onde situada a Subestação elevadora, tem direito de adicionar ao seu índice de participação as operações vinculadas à Usina de mesmo nome. A ação judicial objetiva compelir o Estado de São Paulo a computar essas operações, em sua totalidade, a favor do Município de Ubarana, onde se acham localizados os geradores da Usina. 8. As conclusões adotadas conduzem à procedência, em parte, da pretensão autoral, devendo a Fazenda Pública ré acrescer ao índice de participação do Município autor as operações da Usina de Promissão proporcionalmente ao consumo de energia elétrica verificado em seu respectivo território. 9. Embargos de divergência acolhidos em parte para julgar procedente, também em parte, a pretensão do autor, ora embargado.⁵⁷ (grifos nossos)

Foram apresentados os argumentos que embasam a ideia de impossibilidade de inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS. Cabe, ainda, um registro sobre a viabilidade do eventual pedido de restituição a ser realizado pelo consumidor final – consumidor livre ou consumidor cativo.

Para tanto, rememora-se que o ICMS é um tributo plurifásico e indireto. Neste contexto, é exigido em operações contínuas, sendo o ônus financeiro repassado totalmente ao consumidor final, embutindo-se o respectivo encargo no preço da mercadoria ou do serviço.

Vê-se, neste aspecto, o princípio da não cumulatividade, no qual o ônus financeiro é repassado no ciclo produtivo econômico da mercadoria, assumindo o consumidor final com toda a repercussão havida no preço.

Portanto, não poderia ser frustrado ao consumidor final, livre ou cativo, o pleiteio administrativo ou judicial à restituição, nos termos do art. 166 do CTN⁵⁸, em que disciplina: “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *EREsp 811712/SP*. Recorrente: Município de Promissão. Recorrido: Município de Ubarana e Estado de São Paulo. Relator: Min. Hamilton Carvalhido, 06 de março de 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201000566779&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 27 maio 2020.

⁵⁸ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 01 jan 2020.

Vale citar o julgado abaixo, em que, embora analisada a incidência do ICMS sobre a reserva de demanda, contexto diverso deste escrito, os fundamentos são válidos para a análise da legitimidade ativa do consumidor final na hipótese:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. - Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.⁵⁹ (grifos nossos)

Ficou definida, portanto, com o julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303/5C, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, a legitimidade do consumidor final para pleitear a restituição do ICMS incidente sobre energia elétrica, já que é ele que suporta o encargo financeiro do tributo repassado na conta ou fatura.

Desse modo, tanto o consumidor livre quanto o cativo (consumidores finais) têm legitimidade ativa para pleitear o pagamento do ICMS sobre o valor da energia efetivamente consumido, ou seja, sobre o valor da operação de compra e venda de energia, sem a inclusão da TUSD e da TUST.

3.1. Aspectos Históricos e Atuais da Tese no STJ

Em razão de entendimentos antagônicos no STJ, o tema deste escrito foi afetado ao rito dos recursos repetitivos (art. 1.036, CPC/15).

Analisando o histórico da tese no Tribunal, vê-se que, em um primeiro momento, o entendimento adotado pelas suas 1ª e 2ª Turmas, competentes para julgamento da matéria, era pela não inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *REsp 1299303/SC*. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 14 de agosto de 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201103084763&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 27 maio 2020.

elétrica, com fundamento na ideia de que as tarifas em comento remuneram o transporte da energia elétrica, fugindo da tipificação do tributo.

Neste sentido, os julgados abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD. DESCABIMENTO. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 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. Agravo Interno não provido.⁶⁰ (grifos nossos)

Ainda nesse sentido, os seguintes julgados das 1ª e 2ª Turmas do STJ: AgRg no REsp 1135984/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 08/02/2011; AgInt no REsp 1607266/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 10/11/2016, DJe 30/11/2016. AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 07/02/2013.

Contudo, em 2017, a 1ª Turma do STJ, em decisão por maioria de votos (3x2), no REsp 1163020/RS, passou a entender que o ICMS deve incidir sobre o valor total do fornecimento de energia elétrica, inclusive sobre a TUST e a TUSD:

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**

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *AgInt no REsp 1607266/MT*. Recorrente: Estado de Mato Grosso. Recorrido: JM Bar e Restaurante. Relatora: Min. Herman Benjamin, 10 de novembro de 2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601575928&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

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.** ⁶¹ (grifos não do original).

Na ocasião, ficaram vencidos os Ministros Napoleão Nunes e Regina Helena, que inauguraram a divergência.

Portanto, atualmente, o STJ tem dois entendimentos diversos. A 1ª Turma, por maioria, entende pela inclusão da TUSD/TUST na base de cálculo do ICMS. A 2ª Turma, por sua vez, por unanimidade, em diversos julgados, entende em favor da exclusão das referidas tarifas.

Diante da divergência, a Corte afetou a tese para dirimir a questão (Tema nº 986), sendo escolhidos para o julgamento por amostragem três recursos: EREsp 1163020/RS⁶²,

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *REsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin, 21 de março de 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *EREsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

REsp 1699851/TO⁶³ e REsp 1692023/MT⁶⁴. Recentemente, outros dois foram afetados: REsp 1734902/SP⁶⁵ e REsp 1734946/SP⁶⁶.

Portanto, caberá à 1ª Seção do STJ pacificar e uniformizar o entendimento.

Por fim, é importante contrapor, com todo respeito, os argumentos utilizados no voto vencedor proferido pelo Excelentíssimo Relator Ministro Gurgel de Faria no julgamento do REsp 1.163.020/RS⁶⁷, da 1ª Turma, que, conforme dito, entendeu pela legalidade da inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica:

Conforme relatado, por meio do presente recurso especial discute-se se a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD – que é paga pelo consumidor que adquire energia elétrica diretamente dos agentes de comercialização ou de geração no mercado livre de energia elétrica – sofre a incidência do ICMS e/ou compõe a sua base de cálculo. (...) Pois bem. Não desconheço o entendimento da doutrina e da jurisprudência do STJ pela inexigibilidade do ICMS sobre a TUST e a TUSD, ao fundamento de que essas tarifas remuneram o exercício de uma atividade meio de "transporte de energia elétrica" que foge ao espectro de incidência do tributo. (...) Ocorre que, depois de refletir mais detidamente, constatei que a controvérsia também pode ser analisada por outro enfoque, o qual leva a conclusão diversa daquela até o momento alcançada. O fato gerador do ICMS em questão diz respeito à circulação jurídica da energia elétrica fornecida ao consumidor "livre". Em razão de sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo, concretizando-se em uma corrente elétrica que é acionada quando do fechamento do circuito físico existente desde a fonte

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1699851/TO*. Recorrente: Estado do Tocantins. Recorrido: Restaurante Dom Vergílio Ltda - EPP. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201702408997&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1692023/MT*. Recorrente: ESTADO DE MATO GROSSO. Recorrido: Elton Carvalho Da Silva. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701703648&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1734902/SP*. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Lourenco Jose da Fonseca Neto. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1734902&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1734946/SP*. Recorrente: Valdo Florentino. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1734946&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *REsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin, 21 de março de 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

geradora até a unidade do usuário. (...) **Essa realidade física revela, então, 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.** Não trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. (...) A circunstância de o "consumidor livre" ter de celebrar um contrato com empresa de geração, em relação à "tarifa de energia", e outro com empresa de transmissão/distribuição, em relação à "tarifa de fio", tão somente exterioriza a decomposição do preço global do fornecimento, não desnaturando o fato gerador da operação. (...) Ponderados esses elementos, tenho que 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 Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TSUD) – 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. Por outro lado, a exclusão dessa tarifa da base de cálculo do tributo, além de implicar flagrante violação ao princípio da igualdade, prejudica a concorrência, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política. (...) **Embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o "consumidor cativo", que não tem o direito de escolha de quem comprar a energia elétrica, permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, que engloba o custo de todas as fases, o "consumidor livre", além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação. (...) Ora, não é possível admitir-se que a modificação da regulamentação do setor elétrico permita tratamento tributário diferenciado para contribuintes que se encontram em situação semelhante, no tocante à aquisição de uma mesma riqueza, qual seja, a energia elétrica. Por fim, cumpre lembrar que 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 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.** Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial. (grifos não do original).

Vê-se que o Ministro se valeu de duas linhas de entendimento⁶⁸: i) a unicidade entre transmissão e distribuição de energia elétrica e o seu fornecimento: “Não trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Manifestação de Amicus Curiae*. EREsp 1163020/RS. E-STJ 913. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&to talRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável”, e a ii) ofensa à livre concorrência, tendo em vista que a tese beneficiaria somente os consumidores livres.

O ponto é que, conforme já discorrido, a geração, a transmissão e a distribuição de eletricidade diferem⁶⁹. A geração de energia é sua própria produção. Vale citar aqui a Resolução Normativa 674/2015⁷⁰ da ANEEL, que dispõe que a geração “consiste na transformação em energia elétrica de qualquer outra forma de energia, não importando sua origem”.

Ademais, há casos em que há geração e não há distribuição ou transmissão de eletricidade. É o caso, por exemplo, da auto produção de energia elétrica, em que o gerador produz e consome a eletricidade. Aqui já é possível verificar a propriedade e a distinção da etapa geração, esta inconfundível com a transmissão ou distribuição.

Walter T. Álvares⁷¹ separa bem cada um dos segmentos:

Ora, a função elétrica desdobra-se em três estágios principais: 1 - geração ou produção; 2 - transporte, abrangendo a transformação; 3 - distribuição. Cada estágio da função elétrica apresenta problemas e matéria que exigem exame separado, como se fará em outro local, mas, de um modo geral, a função elétrica, considerados os seus estágios em unidade, como um conjunto, manifesta-se em formas distintas.

Sob outra perspectiva, como bem esclarece a Associação Brasileira de Geração de Energia Limpa - ABRAGEL⁷², na hipótese em que o gerador não consome a energia produzida, ela é injetada na rede de transmissão. Neste caso, há o acesso direto pelo consumidor à rede de transmissão, havendo a geração e transmissão, mas não distribuição de eletricidade (geração-

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Manifestação de Amicus Curiae*. EREsp 1163020/RS. E-STJ 913. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁷⁰ BRASIL. *Resolução Normativa ANEEL 674/2015*. Aprova a revisão do Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico - MCPSE, instituído pela Resolução Normativa nº 367, de 11 de agosto de 2015. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2014/024/resultado/ren2015674.pdf>. Acesso em: 02 jun 2020.

⁷¹ ÁLVARES, Walter T. *Curso de direito da energia*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 144.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Manifestação de Amicus Curiae*. EREsp 1163020/RS. E-STJ 913. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

transmissão-consumo), ou até mesmo o gerador é conectado às redes de distribuição, de modo que pode haver geração-distribuição-consumo, sem que ocorra transmissão de eletricidade.

Já em outra situação, a energia elétrica é recebida na rede de distribuição, em baixa tensão, e finalmente consumida (geração-transmissão-distribuição-consumo).

Conclui-se, assim, que não há unicidade entre a transmissão e distribuição de energia elétrica e o seu fornecimento, havendo uma clara separação entre as diferentes etapas do fornecimento de energia elétrica⁷³. Destaca-se que essa divisão é dada pela busca de eficiência, o que fica evidente com a diferença física, por exemplo, das instalações geradoras, transmissoras e distribuidoras.

Outra linha de entendimento adotada pelo Ministro Gurgel⁷⁴ refere-se à suposta ofensa à livre-concorrência. Para tanto, o Ministro argumenta que apenas o consumidor livre seria beneficiado pela exclusão das tarifas da base de cálculo do ICMS:

Por fim, cumpre lembrar que 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 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.

Contudo, há de se discordar. Primeiro porque não são apenas os consumidores livres que pagam a TUST e TUSD, porquanto os consumidores cativos também efetuam o pagamento.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Manifestação de Amicus Curiae. EREsp 1163020/RS. E-STJ 913*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *REsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin, 21 de março de 2017.. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

Em verdade, conforme entendimento também daquela Associação⁷⁵, admitir a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS em relação ao consumidor cativo viola o princípio da capacidade contributiva, pois ele não pode suportar um ônus maior que o livre, que detém mais condição econômica.

Em outras palavras, é inadmissível que o consumidor cativo, mesmo possuindo menos poder econômico para suportar esse ônus, paga mais imposto, e o outro, o consumidor livre, com grande poder financeiro, paga menos tributo.

⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Manifestação de Amicus Curiae*. EREsp 1163020/RS. E-STJ 913. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

CONCLUSÃO

Buscou-se, com o presente escrito, analisar a legalidade da inclusão da Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão – TUST e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD na base de cálculo do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Para tanto, foram analisados os aspectos do Direito Tributário, do tributo, da espécie tributária denominada imposto, especialmente o ICMS sob a perspectiva da incidência sobre a energia elétrica, tudo baseado em entendimento doutrinário e jurisprudencial.

Apresentado o panorama do fornecimento de energia elétrica no país e analisado os aspectos da TUST e da TUSD, e as peculiaridades da incidência do ICMS incidente sobre a energia elétrica, concluiu-se pela ilegalidade da inclusão das tarifas na base de cálculo do imposto analisado.

Na sequência, analisou-se a legitimidade ativa do consumidor final para pleitear administrativa ou judicialmente a restituição de ICMS pago indevidamente, com o aproveitamento da tese.

Finalmente, o contexto histórico da tese no STJ foi apresentado. Neste tópico, foram contrapostas as duas principais linhas de entendimento adotadas. O Min. Gurgel de Faria entende pela legalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, ou seja, ao contrário do que foi defendido neste escrito, pela sua ilegalidade.

Vê-se que a pacificação do entendimento no Tribunal, através do julgamento dos repetitivos, está próxima e é bastante aguardada pela comunidade jurídica, especialmente pela delimitação acerca das tarifas e do ICMS que a decisão envolverá e o impacto relevante nos cofres públicos.

Segundo dados apresentados pelo estado do Rio Grande do Sul, em um exercício de projeção do ano de 2019, apenas no Estado, caso as receitas do ICMS não tivessem ingressado nos cofres com a TUST e a TUSD na base de cálculo, as “ receitas seriam reduzidas em mais de R\$ 1,8 bilhão e o déficit orçamentário no exercício seria aumentado em mais de 55%

(cinquenta e cinco por cento)⁷⁶.” Observa-se, daí, um relevante impacto fiscal nas contas públicas.

A tese abordada nesse escrito é também de utilidade pública na medida em que versa sobre uma tributação inerente a uma atividade cotidiana.

De fato, não há como prever o desfecho no STJ, de todo modo, este trabalho poderá auxiliar inúmeros contribuintes caso a posição dos Ministros prevaleça a favor da ilegalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica.

⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). EREsp 1163020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande Do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro – RJ. Ed. Forense. 2017. p. 45

ÁLVARES, Walter T. *Curso de direito da energia*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 144.

BACCARO, Renato Fernandes. A tributação e seu esboço histórico. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, Mackenzie, v. 2, n. 1, 2001.

BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo. Método. 2019. p. 25.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 fev 2020.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940*. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. *Decreto nº 5.163 de 30 de julho de 2004*. Regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/D5163.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

BRASIL. *Resolução Normativa ANEEL - REN nº 559/2013*. Estabelece o procedimento de cálculo das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão – TUST. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2013/040/resultado/ren2013559.pdf>. Acesso em: 01 jun 2020.

BRASIL. *Resolução Normativa ANEEL 674/2015*. Aprova a revisão do Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico - MCPSE, instituído pela Resolução Normativa nº 367, de 11 de agosto de 2015. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/aplicacoes/audiencia/arquivo/2014/024/resultado/ren2015674.pdf>. Acesso em: 02 jun 2020.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 20 maio 2020.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 01 jan 2020.

BRASIL. *Lei nº 9.074 de 7 de julho de 1995*. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

BRASIL. *Lei nº 9.648 de 27 de maio de 1998*. Altera dispositivos das Leis no 3.890-A, de 25 de abril de 1961, no 8.666, de 21 de junho de 1993, no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, no 9.074, de 7 de julho de 1995, no 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e autoriza o Poder Executivo a promover a reestruturação das Centrais Elétricas Brasileiras - ELETROBRÁS e de suas subsidiárias e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9648cons.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

BRASIL. *Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002*. Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. *Lei nº 10.848 de 15 de março de 2004*. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm. Acesso em: 01 jun 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Manifestação de Amicus Curiae. EREsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *REsp 797826/MT*. Recorrente: Estado de Mato Grosso. Recorrido: Vermelhinho Cópias e Serviços. Relator: Min. Luiz Fux, 21 de junho de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200501862525&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 27 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *EREsp 811712/SP*. Recorrente: Município de Promissão. Recorrido: Município de Ubarana e Estado de São Paulo. Relator: Min. Hamilton Carvalhido, 06 de março de 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201000566779&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 27 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *AgInt no REsp 1607266/MT*. Recorrente: Estado de Mato Grosso. Recorrido: JM Bar e Restaurante. Relatora: Min. Herman Benjamin, 10 de novembro de 2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601575928&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *EREsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande Do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=>

200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1125133/SP*. Recorrente: IBM Brasil. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Napoleão Nunes, 10 de setembro de 2010.

Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900339844&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 25 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *REsp 1163020/RS*. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande Do Sul. Relator: Min. Herman Benjamin, 21 de março de 2017. Disponível

em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *REsp 1299303/SC*. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 14 de agosto de 2012. Disponível

em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201103084763&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 27 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1692023/MT*. Recorrente: Estado de Mato Grosso. Recorrido: Elton Carvalho Da Silva. Relator: Min. Herman Benjamin.

Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701703648&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1699851/TO*. Recorrente: Estado do Tocantins. Recorrido: Restaurante Dom Vergilio Ltda - EPP. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201702408997&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1734902/SP*. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Lourenco Jose Da Fonseca Neto. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1734902&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *REsp 1734946/SP*. Recorrente: Valdo Florentino. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Herman Benjamin. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1734946&aplicacao=processos.ea&tipoPesq>

uisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *RE 540829/SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2500614>. Acesso em: 25 maio 2020.

CAMPOS, Clever M. *Introdução ao Direito de Energia Elétrica*. São Paulo: Ícone, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14 ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo Barros de. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CAVALCANTI, Eduardo. ICMS e a estrutura energética brasileira, in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 20, n. 107, nov/dez 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

KFOURI, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 38. ed. rev. e atual., 2017.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2007.