

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ  
ÁREA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

Gabriel Melo Longo

**ICMS ENERGIA ELÉTRICA: A ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DA TUST E  
DA TUSD NA BASE DO CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA**

Belém

2018

Gabriel Melo Longo

**ICMS ENERGIA ELÉTRICA: A ILEGITIMIDADE DA INCIDENCIA DA TUST E  
DA TUSD NA BASE DA CALCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel Direito do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA).

Orientador: Prof. João Paulo Mendes Neto.

Belém/PA

2018

Gabriel Melo Longo

**ICMS ENERGIA ELÉTRICA: A ILEGITIMIDADE DA INCIDENCIA DA TUST E  
DA TUSD NA BASE DA CALCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de Curso apresentado como  
requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito do Centro Universitário  
do Estado do Pará (CESUPA).

Data da defesa: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_

Conceito: \_\_\_\_\_

Banca Examinadora

---

**Prof. Orientador João Paulo Mendes Neto**

Mestre e Doutorando

Centro Universitário do Estado do Pará

---

**Prof. Examinador**

Centro Universitário do Estado do Pará

Em memória de minha família e de todos os entes queridos que estiveram ao meu lado durante toda a minha caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente a Deus, o qual me concedeu saúde e fé para alcançar meus objetivos. Em segundo lugar, não menos importante, gostaria de prestar agradecimentos à minha família, que sempre me apoiou e batalhou para minha vitória.

Não obstante, gostaria também, de agradecer ao CESUPA, no qual, através de difíceis lições, me forneceu ferramentas necessárias para tornar-me um grande profissional na profissão dos meus sonhos.

Este é apenas um começo de uma longa jornada, da qual ainda tenho para enfrentar.

## RESUMO

Pesquisa com o intuito de analisar as características do ICMS, com enfoque nos casos específicos da incidência deste no consumo de energia elétrica, expondo o que são as Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão e Distribuição (TUST e TUSD) e se tais tarifas devem – ou não – incidir na base de cálculo do referido imposto. Utiliza-se argumentos jurisprudencial favoráveis e desfavoráveis acerca do assunto, buscando analisar se há, de fato, irregularidades na cobrança do ICMS sobre a energia elétrica no Brasil, diante da incidência das tarifas no cálculo do tributo. Adotou-se o método de abordagem Dialético e como método de procedimento a pesquisa bibliográfica. A análise de dados se dará de forma Qualitativa. Verifica-se, através da análise jurisprudencial, que o aspecto temporal do ICMS concretiza o fato gerador no plano real somente no momento em que a energia é efetivamente consumida pelo contribuinte, e que as tarifas em análise têm a função compensatória, com o intuito de custear serviços anteriores à concretização do fato gerador do ICMS. Logo, conclui-se pela ilegitimidade da inclusão – e posterior cobrança – das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição (TUSD), motivo pelo qual não devem compor a base de cálculo do ICMS.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. ICMS. TUST. TUSD. Energia elétrica.

## **ABSTRACT**

The following research aims to analyze the ICMS characteristics, emphasizing the specific cases of its incidence on the consumption of electricity, exposing the, so called Tariffs of the Use of the Transmission and Distribution System (TUST and TUSD) and if these tariffs should – or not – be charged on the calculation base of the mentioned tax. Favorable and unfavorable jurisprudential arguments about the subject are used, aiming to find out if there is, indeed, irregularities in taxation of the ICMS in the electricity bill in Brazil, due to the incidence of these tariffs on the tax calculation. The method of Dialect approach was adopted and bibliographic research as procedure method. The data analysis will be Qualitative. Through jurisprudential analysis, it is verified that the ICMS time aspect concretizes the generator fact on the real plan only when the electricity is effectively consumed by the taxpayer, and the tariffs in analysis have a compensatory function, intending to fund previous services of the ICMS generator concretization. Thus, by the illegitimacy of the inclusion – and further charge – of the Tariffs of the Use of the Transmission and Distribution System, reason for which it should not be in the calculation base of the ICMS.

**Key Words:** Tax Law, ICMS, TUST, TUSD, Electricity.

## **LISTA DE SIGLAS**

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica

CC – Código Civil

DF – Distrito Federal

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LC – Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJPA – Tribunal de Justiça do Estado do Pará

TUSD – Tarifa do Uso do Sistema de Distribuição

TUST – Tarifa do Uso do Sistema de Transmissão

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	09
2	PACTO FEDERATIVO E A LEI KANDIR .....	11
2.1	Breve histórico da Lei Kandir e seus efeitos na atualidade.....	12
3	O ICMS E A ENERGIA ELÉTRICA.....	15
3.1	Características gerais do ICMS.....	15
3.2	ICMS e a energia elétrica.....	16
3.3	Base de Cálculo.....	17
3.3.1	Alíquota.....	18
4	A ILEGITIMIDADE ATIVA EM EVENTUAL DEMANDA IMPETRADA PELO CONSUMIDOR.....	21
4.1	A ilegalidade da cobrança do ICMS sobre o “uso do sistema” (transmissão e distribuição) – TUST E TUSD .....	23
4.2	A não ocorrência de fato gerador de ICMS sobre as tarifas e encargos de uso e de conexão da TUST e da TUSD na energia elétrica.....	29
4.3	Da ilegalidade da inclusão dos valores das tarifas e encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica na base de cálculo do ICMS .....	36
4.4	A tentativa de normatização comprova a ilegalidade da exigência do ICMS sobre os valores das tarifas e encargos de uso e de conexão, TUST e TUSD.....	38
4.5	Jurisprudência consolidada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Pará que amparam o direito do consumidor .....	40
5	ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA E A DIVERGÊNCIA NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS .....	45
6	CONCLUSÃO.....	56
	REFERÊNCIAS.....	58

## INTRODUÇÃO

Quando falamos sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), trata-se de uma contribuição de competência dos Estados e do Distrito Federal (DF), com previsão legal instituída no corpo da nossa Constituição Federal (CF) de 1988, mais precisamente em seu artigo 155, II, o qual foi regulamentado pela Lei Complementar (LC) n° 87/96. O ICMS incide sobre as operações reativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e municipal, mesmo que tais serviços se iniciem no exterior.

Esta contribuição é uma das mais abrangentes no país, no qual envolve todo tipo de circulação de mercadoria e serviço, motivo pelo qual, muitas vezes torna-se controverso. Como acontece na situação da cobrança de ICMS sobre a energia elétrica, onde surge uma grande discussão jurídica, tendo em vista que, na prática, é incluso na base de cálculo, além do valor da mercadoria efetivamente consumida, no caso a energia elétrica, a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), as quais incidem sobre o serviço que é disponibilizado pela concessionária de energia, para a correta distribuição e transmissão da energia elétrica, desde a usina geradora até o local em que ela é efetivamente utilizada.

Este fatídico gerou ajuizamento de inúmeras ações judiciais no Brasil, onde há a alegação de que as referidas tarifas não deveriam compor a base de cálculo do tributo, considerando que esta deveria ser constituída apenas pela energia elétrica, a qual é apontada como mercadoria pela legislação, e nada além disto. A maioria das ações ajuizadas, eram julgadas procedentes, condenando o Estado a ressarcir os contribuintes que pagaram imposto com uma base de cálculo, teoricamente errada, ou seja, maior do que a devida, gerando assim, um grande gasto para a Fazenda.

Outrossim, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) teve um entendimento diferente dos anteriores, onde levou em consideração que a TUST e TUSD deveriam sim, fazer parte da base de cálculo, por motivos econômicos e jurídicos. Sob o fundamento de que este fato colocaria em risco a segurança jurídica nacional, visto que este tribunal toma decisões diferentes em cada caso sobre o tema supracitado.

Desta feita, frente a este contexto, surge uma questão relevante: será mesmo que essas taxas devem, realmente, compor a base de cálculo do ICMS incidente na energia elétrica?

Esses fatos revelam a relevância do presente estudo, o qual possui por pretensão analisar acerca da cobrança do ICMS sobre energia elétrica, buscando então identificar em seus fundamentos, se a cobrança efetivada aos consumidores é constitucional ou não, quando se trata das tarifas inseridas em sua base de cálculo. Tal análise mostra-se necessária, visando buscar e estabelecer a segurança jurídica em nosso país, além de corrigir possíveis inconstitucionalidades, se porventura detectadas.

Nesse sentido, para alcançar os objetivos de nosso estudo, este trabalho deverá estabelecer, o fato gerador e as hipóteses de incidência do ICMS sobre a energia elétrica bem como argumentos para fundamentar a ilegalidade da cobrança dessas tarifas, as quais compõem uma bitributação, o que é ilegal.

Para este fim será usado o método de abordagem Dialético, onde pontos de vistas da doutrina e decisões de tribunais acerca do assunto serão apontadas e, ao desfecho, alcançar uma síntese, uma conclusão da pesquisa.

## 2 PACTO FEDERATIVO E A LEI KANDIR

O Pacto Federativo, mais conhecido como Federalismo Fiscal, possui previsão legal instituída na nossa Carta Magna de 1988, a qual determina a competência tributária dos entes da federação, bem como os encargos e os serviços público na qual recai a responsabilidade sobre os entes federados.

Nesse sentido, o Federalismo Fiscal possui relação direta com a repartição da receita consistente nos tributos arrecadados entre os entes da federação, quais sejam os Estados, Municípios e o Distrito Federal. Dentre estes mecanismos, podemos citar os Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como os Fundos de incentivo ao desenvolvimento regional (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), ambos previstos na nossa Constituição Federal de 1988.

Quando falamos da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e o Imposto incidente sobre os Produtos Industrializados, 48% desta arrecadação deve ser repassado aos Fundos ora explanados, tais impostos consistem na maior arrecadação realizada pela União. Prontamente, a nossa Carta Magna constituiu uma descentralização do que chamamos de receita tributária, fortalecendo, desta forma, os entes subnacionais e enfraquecendo a União. (SINDIFISCO NACIONAL, 2013, *on line*)

Contudo, a União reagiu a isto, passando a aumentar e criar tributos com os quais não possuem a obrigação de dividir com os entes subnacionais, como é o caso das contribuições sociais. Nesse sentido, verifica-se que os Estados tem como fonte principal de recursos tributários o IPVA e o ICMS, enquanto que os Municípios, o IPTU e o ISS, a União recolhe o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O Distrito Federal concentra as competências dos Estados e Municípios.

No Pacto Federativo, é preservado a autonomia local dos entes, visando assegurar a integridade territorial da Federação, proibindo expressamente a secessão. Nesse sentido, o Pacto Federativo assegura a capacidade de auto-organização e normatização própria, de autogoverno e autoadministração dos entes federados.

Os estados-membros recebem a sua capacidade de auto-organização e normatização através de seu poder constituinte derivado decorrente, o qual lhes concede o direito de estabelecerem suas próprias constituições e, sucessivamente, a sua correspondente legislação infraconstitucional, logicamente no que for da competência legislativa dos Estados. Quando falamos a respeito dos Municípios e do Distrito Federal,

estes entes federados podem atuar editando suas próprias leis orgânicas regendo, desta maneira, a sua legislação local.

Ressalta-se que há a necessidade dos entes federados observarem os ditames da Constituição Federal, o qual norteia a capacidade normativa concedida às entidades estatais subnacionais. Tendo em vista que o povo residente nos entes subnacionais ser quem escolhe seus representantes tanto no Poder Legislativo quanto no Poder Executivo, há uma presunção de que estes entes possuem uma capacidade de autogoverno, sem necessitar de subordinação à União.

A principal característica de auto-administração apresentada pelos entes federados é o fato de estes possuem a capacidade de realizar a gestão da coisa pública no exercício de suas competências administrativas, legislativas e tributárias, as quais foram delimitadas a partir da Constituição Federal de 1988. Tendo em vista que a Federação é apresentada como cláusula pétrea da nossa Carta Magna, impossibilitando a sua supressão por emenda constitucional.

#### 2.1 Breve Histórico Da Lei Kandir E Seus Efeitos Na Atualidade

Em meados de setembro de 1996, com a instauração foi aprovada a criação da Lei Complementar 87/1996 após uma longa negociação entre os Estados e os representantes do Governo Federal. A legislação supracitada foi aprovada em um ambiente político em que se debatiam diversos aspectos relacionados às finanças estaduais, municipais e distritais, quando discutia-se a respeito das dívidas públicas, quando buscavam meios para emergir no que chamamos de “ajuste fiscal”.

Aos olhos do Governo Federal, a aprovação desta legislação seria de suma importância para criarem mecanismos capazes de incentivar à exportação, reduzindo os impostos incidentes sobre produtos brasileiros destinados ao exterior. Destarte, para o Governo, a isenção desse imposto tornaria o mercado dos produtos primários e semielaborados nacionais mais competitivos dentre o mercado mundial, aumentando, desta forma, as exportações, refletindo em um cenário positivo sobre a balança comercial do país.

Nesse sentido, seria de suma importância que houvesse desoneração de ICMS sobre os ativos permanentes, visando então o incentivo da produção interna, na qual poderia gerar aumento de receita para os estados e municípios a curto prazo, em razão de novos investimentos que poderiam ser feitos. Outrossim, as empresas poderiam ter melhor proveito do crédito dos pagamentos do ICMS no consumo de energia elétrica. Foi

ratificado a contingencia de aproveitamento do crédito do ICMS para todas as empresas em consequência de seus gastos com material de uso ou consumo, conforme estipulado na Lei Complementar 87/1996.

Houve uma divisão em duas etapas da Lei Kandir. Em meados de outubro de 1996, em sua primeira etapa, houve a isenção de ICMS para as exportações de produtos primários e semielaborados, com o fito de melhor aproveitamento do crédito do ICMS pago na aquisição de maquinário e equipamentos do ativo permanente. Já em sua segunda etapa, que iniciou-se em janeiro de 1997, ficou definido que seria aproveitado como crédito o ICMS pago nas aquisições dos materiais de uso e consumo de empresas, sistemática esta que não foi adotado inicialmente pelos estados, haja vista os mecanismos de prorrogação do benefício por eles utilizados.

A instauração da Lei Kandir resultou na aplicação de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

A isenção no pagamento de ICMS incidente nas exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços foram normatizados por meio da Lei Kandir. Nesse sentido, a criação da aludida legislação resultou em uma exacerbada polêmica entre os Governadores de Estados exportadores, os mais prejudicados com a criação da Lei Kandir, nos quais alegam perda de arrecadação oriunda da isenção do imposto incidente em suas mercadorias.

A legislação vigente, garantiu aos estados o repasse de valores a título indenizatório de suas perdas consequentes da isenção do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) até o ano de 2003. Ocorre que, a partir de 2004, foi criada a Lei Complementar nº 115, na qual consistiu em uma alteração na legislação ora questionada que, apesar de manter o repasse, deixou de fixar o valor a ser repassado. Desta feita, todos os anos há a necessidade de que os Governadores representantes de seus Estados negociem com o executivo o montante a ser repassado, mediante recursos inseridos no orçamento geral da União.

Quando falamos de ICMS, estamos nos referindo a um imposto Estadual em que, compete aos governos estaduais e ao Distrito Federal instituí-lo, conforme estabelecido em nossa Carta Magna de 1988. Destarte, a Constituição confere a competência tributária à União para a criação de uma legislação geral acerca do ICMS, tal qual a nossa tão discutida Lei Kandir.

A legislação que entrou em vigor em 1996, proíbe a incidência de ICMS nas operações que incluam diversos fatores, dentre eles as transações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, abarcando também os lubrificantes e os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando estes forem destinados à industrialização ou à comercialização.

A Fundação Amazônica de Amparo a Estudos e Pesquisas (FAPESPA), em 2016, realizou alguns estudos para apurar o prejuízo elencado no Estado do Pará entre 1997 e 2016, em decorrência da criação da Lei Kandir o Estado do Pará deixou de arrecadar 35,72 bilhões de reais. (FAPESPA, 2017, *on line*)

O Estudo ressaltou que somente no ano de 2016 o Estado perdeu cerca de 3,1 bilhões de reais, inclusive realizou uma comparação desse valor ao orçamento anual da educação adotado pelo Estado.

Estamos diante da perda potencial que o Estado do Pará teve com impostos que deixamos de arrecadar a partir da criação da Lei Kandir, pois estamos diante de um tratamento tributário exclusivamente impositivo. A perda efetiva do estado soma R\$29.6 bilhões. O ressarcimento da União, ao longo dos anos, somou R\$7,6 bilhões, representando apenas 25,65% do valor total que é devido.

Para entendermos melhor, o ICMS foi regulamentado pela Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), trata-se de imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços e possui uma alíquota no valor de 12%, conforme estabelecida na Lei Complementar 102/2000.

### 3 O ICMS E ENERGIA ELÉTRICA

#### 3.1 Características Gerais Do Icms

Quando falamos de ICMS, estamos nos referindo ao Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, o qual é considerado um dos mais complexos do nosso Sistema Tributário Nacional e tem caráter fiscal, mesmo que a nossa Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, §2º, III, tenha permitido que tenha caráter seletivo, a depender da essencialidade das mercadorias e serviços a serem tributados, o que fornece um caráter extrafiscal à contribuição financeira estipulada pelo Estado (ALEXANDRE, 2017, p.693).

Outrossim, o ICMS possui uma extensa legislação, não havendo previsão legal somente na Constituição Federal, conforme determina Paulsen (2017, p. 369), ao explicar que:

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua **legislação é extensa**, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2o a 5o, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2o, XII, da CF, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infra legais que detalham sua aplicação concreta. (grifo do autor)

Diante disso, verifica-se que o aludido tributo é bastante discutido, sendo suscitada em diversas legislações, além de possuir uma larga divergência doutrinária quanto ao tema, inclusive acerca de seu conceito, ao considera-lo como um imposto.

Conforme o entendimento de alguns doutrinadores, o tributo ora discutido abrange mais de um imposto, tendo em vista as suas diversas hipóteses de incidência e suas diferenciadas base de cálculo, o que, de acordo com o entendimento de alguns doutrinadores, caracteriza impostos diferentes. Nesta seara de raciocínio, Carraza (2015, p.42) leciona:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber *a)* o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados 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 de energia elétrica; e *e)* o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de

minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS. (grifo do autor)

Conforme o entendimento abordado pelo autor, estas cinco subdivisões citadas acima, juridicamente, poderiam se desdobrar em mais de 100 impostos diferentes, justamente pelo motivo de terem aspectos essenciais divergentes dentro de um mesmo tributo. Outrossim, mesmo que estes não se confundam, partem de um “núcleo central comum”, fato este que permite a sua aglutinação. (CARRAZZA, 2015)

Tendo em vista este núcleo comum, apesar de abranger algumas hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes, todos deverão ser tratados como um único tributo, qual seja ICMS.

Anteriormente à Constituição Federal de 1988, tal contribuição era chamada de “ICM”, tendo em vista que esta incidia somente sobre a circulação de mercadorias, não levando em consideração os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Diante disso, nota-se que somente após instituída a nossa Carta Magna, recebeu a atual nomenclatura (ICMS), tornando-se então o imposto capaz de trazer maior arrecadação ao Brasil (ALEXANDRE, 2017)

### 3.2 Icms E A Energia Elétrica

O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), possui fundamento constitucional, ocasião em que é determinado a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo.

Nesse sentido, sabe-se que as hipóteses de incidência do ICMS são as mais diversas, ocorre que a pesquisa em apreço visa tratar especificamente a relação deste tributo com a energia elétrica. Doravante, ao explorar este conteúdo, faz-se necessário entender as características gerais acerca do referido imposto para, logo após, aplica-lo no tratamento específico da energia elétrica.

Este estudo é realizado por meio da análise da regra matriz de incidência tributária, a qual consiste na ideia de que há cinco aspectos a serem considerados para que se possa verificar a incidência tributária, o aspecto material (fato gerador); Aspecto subjetivo (sujeito ativo e passivo); Aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota); Aspecto espacial; e aspecto temporal.

Quando falamos a respeito de energia elétrica, estamos tratando a respeito de um insumo essencial para a totalidade dos consumidores, seja para consumo individual, seja

para consumo empresarial. Ocorre que, com a constância nos aumentos na tarifa, este vem se tornando um dos principais custos da atividade, onerando severamente o consumidor.

A energia elétrica recebe tratamento constitucional de “mercadoria”, e em razão de sua comercialização e circulação, há a incidência do ICMS, o qual é uma modalidade de imposto de competência Estadual. No entanto, para que esta “mercadoria” chegue até o consumidor final, quais sejam residências particulares, empreendimentos comerciais ou até mesmos indústrias, serão utilizadas as redes de distribuição e transmissão das concessionárias de energia elétrica.

Vejamos, para que os consumidores possam utilizar os serviços de transmissão e distribuição elencados pelas concessionárias de energia, foram criadas a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). Diante disso, verifica-se que foi criado duas novas tarifas, jamais se confundindo com a Tarifa de Energia (TE), já existente.

A Tarifa de Energia (TE), engloba apenas a energia elétrica posta à disposição do consumidor final ou efetivamente consumida. Nesse sentido, a alíquota correspondente ao ICMS só poderá incidir sobre a energia efetivamente consumida, tendo em vista que, este corresponde ao fato gerador do tributo em discussão.

Desta feita, reivindicar o ICMS sobre tarifas que remuneram a transmissão e distribuição da energia elétrica, é o mesmo que incidir uma tributação sobre um fato gerador que não há previsão legal na legislação vigente.

Ocorre que os Estados têm efetuado a cobrança da referida contribuição, tomando como base de cálculo da alíquota do ICMS não só o valor da energia elétrica (mercadoria), que é o que está previsto na legislação, mas acrescentando na sua base de cálculo os serviços acessórios necessários à entrega da energia elétrica ao consumidor. Assim, nota-se que está sendo cobrado o ICMS sobre a energia elétrica com incidência na TE, TUST e TUSD, sem observar os ditames da legislação que vigora.

### 3.3 Base De Cálculo

Quando falamos a respeito de base de cálculo, concomitantemente, estamos nos referindo ao fato gerador do tributo expresso em sua forma econômica, isto é, uma espécie de realidade economicamente quantificável. Por ser o critério de identificação de cada

tributo é de exacerbada relevância, visto que a base de cálculo deve estar contida na lei que o instituiu

Nesse sentido, Hugo Machado (2010, p.143) aduz:

É grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda, mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Se cria um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Se cria um imposto sobre serviços de qualquer natureza, mas estabelece como base de cálculo algo diverso do preço do serviço, também está criando outro imposto. Vê-se, portanto, que é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.

Isto posto, devemos ratificar a necessidade da base de cálculo para instruir determinado tributo, sendo esta uma característica de caráter objetivo deste, a qual apontará a sua real natureza, sendo este então o objeto o qual será aplicada a alíquota, com a finalidade de obter o quantum devido.

Quanto ao tributo discutido, Paulsen (2017, p. 381) leciona “Quanto à base de cálculo do ICMS, é o valor da operação, conforme do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96. (...). Os demais fatos geradores e bases de cálculo também são definidos nos arts. 2º, 12 e 13 da Lei Complementar n. 87/96”.

Como já evidenciado, o ICMS é um tributo com uma diversidade de bases de cálculo, dentre elas: o valor da operação, o preço do serviço prestado, dentre outros expressamente elencados no art. 13 da legislação complementar. Ocorre que na hora de ser identificado o aspecto quantitativo, deve-se estar atento ao fato gerador, para desta forma identificar a base de cálculo.

Outrossim, trazendo a ideia para o caso em análise, a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica surge no exato momento em que ela é consumida de forma definitiva pelo contribuinte. Ou seja, a partir deste consumo, podemos aplicar o cálculo, sob a aplicação da alíquota, critério este que será analisado em seguida.

### **3.3.1 Alíquota**

Quando falamos em alíquota, estamos nos referindo à quantidade, através de lei, fixando um critério indicativo de fração, seja por meio de percentual ou outros meios, estipulando o valor que deverá ser pago pelo contribuinte. Este indicativo da alíquota

geralmente se dá em forma percentual, a alíquota incide sobre a base de cálculo, visando definir o que chamamos de *quantum debateur*, como leciona Machado (2010, p. 143):

A palavra “alíquota” na linguagem dos matemáticos indica a parte ou a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes. Pode significar também a relação entre a parte e o todo. No Direito Tributário tem sido utilizada geralmente para indicar o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo. O percentual, na verdade, expressa a parte que está contida no todo determinado número de vezes. Basta que se divida cem pelo percentual indicado e se terá o número de vezes que esse percentual está contido em cem, que é o todo. (Grifo do autor)

De acordo com o jurista Geraldo Ataliba (1999, p. 101) “A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária) ”.

As alíquotas podem ser subdivididas entre internas e interestaduais, estes sempre menores que aqueles. O percentual das alíquotas interestaduais sempre será definido por meio de Resoluções do Senado, conforme estipula o art. 155, §2º, IV, da nossa Constituição Federal de 1988. Já no caso das internas, quando se trata de movimentações ocorridas dentro de um mesmo ente federativo, os Estados terão autoridade para definir as alíquotas, sendo obrigação do Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas a serem cobrados pelos Estados nessas operações, caso haja conflito específico envolvendo interesse dos Estados, deverá fixar alíquotas máximas a ser cobrada.

Nesta seara de raciocínio, leciona Paulsen (2017, p. 383):

Quanto às alíquotas, as interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado, ficando, como já referido, em 7% ou 12% conforme a origem e o destino, e em 4% quando a operação diz respeito a produtos importados. As alíquotas internas são fixadas pelos Estados, normalmente no patamar de 17% ou de 18% para a circulação de mercadorias, à exceção de alguns produtos para os quais se estabelece alíquota menor em razão da sua essencialidade.

Em suma, a alíquota é o percentual que, quando aplicada sobre a base de cálculo, indicará um imposto devido. Outrossim, há situações em que a alíquota não será apresentada por meio de percentual, será tratada de forma específica, levando em consideração a quantidade. Como ocorre no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre cervejas e refrigerantes, em que não leva em consideração a porcentagem sobre o valor da mercadoria em questão, mas indica uma referência ao valor real, devido por cada unidade do produto. (MACHADO, 2010)

De acordo com dados disponibilizados pela Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE), sobre o consumo de energia elétrica no âmbito residencial, em que há a isenção da aplicação de alíquota nos casos em que há o consumo entre 0 a 100 kW/h, a partir de 100 a 150 kW/h será aplicada uma alíquota de 15% e para as residências que possuem consumo superior a 150 kW/h haverá a incidência de uma alíquota de 25%. (ABRADEE, 2016, *on line*)

Nesse sentido, nota-se que o consumidor possui legitimidade para questionar a cobrança indevida realizada em sua fatura de energia elétrica, visto que ocorre uma bitributação ao onerar o consumidor com a cobrança do ICMS incidente sobre a TUSD e a TUST.

#### **4 A LEGITIMIDADE ATIVA EM EVENTUAL DEMANDA IMPETRADA PELO CONSUMIDOR**

Primeiramente, devemos esclarecer que os consumidores finais de energia elétrica são classificados como “contribuintes de fato”, conforme estabelece alguns entendimentos judiciais no sentido de que estes carecem de legitimidade para discutir a relação jurídico tributária.

Nesta seara de raciocínio, vale ressaltar o acórdão proferido pelo Eg. STJ no RESP 1.299.303/SC, em sede de recurso repetitivo, que sedimentou o entendimento de que o consumidor final de energia elétrica terá legitimidade para questionar acerca da incidência do ICMS:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C 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. - O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil. (REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012)

O Eg. Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo sob nº. 743.287/RS, assim decidiu:

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. ICMS. Energia elétrica. Ação declaratória cumulada com restituição de indébito. Legitimidade ativa. Alegada violação do art. 97 da CF/88. Não ocorrência. 1. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que não há violação do art. 97 da Constituição Federal quando o Tribunal de origem, sem declarar a inconstitucionalidade da norma e sem afastá-la sob fundamento de contrariedade à Constituição Federal, limitase a interpretar a legislação infraconstitucional e a aplicá-la ao caso concreto. 2. Agravo regimental não provido. (STF, ARE 743.287 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe 10.4.2014)

No mencionado julgamento, o Ministro Relator Dias Toffoli reafirmou a legitimidade ativa do consumidor final para questionar o ICMS cobrado em operações com energia elétrica e obter a sua restituição, nos seguintes termos:

O inconformismo não merece prosperar, haja vista que as alegações deduzidas no agravo são insuficientes para infirmar a fundamentação que ampara a decisão agravada. Extraio a seguinte passagem do voto condutor do acórdão recorrido: “Também reitero a norma do art. 7º, inciso II, da Lei n. 8.987/1995, igualmente reproduzida, que garante ao usuário do serviço público o direito de defender os seus interesses diante do Estado-concedente e da concessionária, preservando os princípios da ampla defesa e do acesso ao Poder Judiciário. Com efeito, apesar de o art. 166 do Código Tributário Nacional conferir, em regra geral, ao contribuinte de direito a legitimidade para exigir, judicialmente, a restituição do imposto indevido, não fica afastada a norma específica do art. 7º, inciso II, da Lei n. 8.987/1995, a qual, na minha compreensão, confere a legitimidade ativa ao usuário da energia elétrica” (fl. 410).” Como consignei, o Tribunal a quo reconheceu a legitimidade do consumidor do serviço de energia elétrica para exigir judicialmente a restituição de ICMS, por entender que ele exerce tanto a figura de contribuinte de fato como de direito, considerada a norma específica prevista no art. 7º, II, da Lei nº 8.987/95. Não há falar em ofensa ao procedimento de declaração de inconstitucionalidade previsto no art. 97 da Constituição Federal, uma vez que o Tribunal de origem não declarou a inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 por meio de órgão fracionário, nem afastou a sua aplicação no todo ou em parte sob fundamento de contrariedade à Constituição Federal, mas, sim, limitou-se a decidir a controvérsia tendo como parâmetro a interpretação Travessa 14 de Março, 1155, 11º andar - Umarizal, Belém - PA, 66055-490 | 91 3212-4678 contato@fonsecabrasil.com.br | www.fonsecabrasil.com.br Página 7 do Código Tributário Nacional (em especial, seu art. 166) e da Lei nº 8.987/95. (STF, 1ª Turma, AgReg no REx. 743.287/RS, Relator Ministro Dias Tofoli, julgado em 18.03.2014, DJ 71 de 10.04.2014)

Em novo julgamento sobre o mesmo assunto, realizado há poucos meses, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal assim se manifestou:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO. EVENTUAL OFENSA REFLEXA NÃO VIABILIZA O MANEJO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 102 DA LEI MAIOR. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 21.6.2013. A controvérsia, a teor do que já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar, nesse compasso, em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais, porquanto compreender de modo diverso exigiria análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão prolatada pela Corte de origem, o que torna oblíqua e reflexa eventual ofensa, insuscetível, portanto, de viabilizar o

conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, “a”, da Lei Maior, nos termos da remansosa jurisprudência desta Corte. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. Agravo regimental conhecido e não provido. (STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 800.250/MG, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 221 de 11.11.2014)

Nesse sentido, resta evidente que o Supremo Tribunal Federal tem mantido e prestigiado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, **exarado em sede de recurso repetitivo (RESp 1.299.303/SC)**, no sentido de que o consumidor final detém legitimidade ativa para discutir questões relativas ao ICMS sobre a energia elétrica, estando superadas as decisões judiciais – inclusive do próprio STF – em sentido contrário.

Desta feita, considerando que o Contribuinte é o consumidor final da energia elétrica utilizada em suas unidades de consumo, verifica-se que este detém legitimidade para questionar a legalidade de exigência do ICMS sobre suas faturas de energia.

Diante do exposto, demonstra-se a legitimidade do Contribuinte para figurar no polo ativo de uma eventual ação de recuperação de crédito tributário inerente à energia elétrica.

#### 4.1 A Ilegalidade Da Cobrança Do Icms Sobre O “Uso Do Sistema” (Transmissão E Distribuição) – TUST e TUSD

Como se sabe, a geração e produção de energia é um dos trabalhos que possibilitam a obtenção deste bem tão caro ao mundo moderno, qual seja a energia.

Quando falamos a respeito do fornecimento de energia elétrica, este operacionaliza-se na prática por meio dos sistemas de transmissão e distribuição de energia de propriedade das empresas concessionárias ou permissionárias dos serviços elétricos.

Em boa parte dos casos, os consumidores de energia adquirem-na diretamente da concessionária local de energia elétrica.

O Texto Constitucional, quanto a Lei Complementar sob nº. 87/96, estabelece que o ICMS deva incidir apenas sobre a atividade que configure efetiva operação de circulação (fornecimento) de energia elétrica.

Outrossim, é inexistente previsão legal quanto à adição dos valores correspondentes à remuneração pela disponibilização do uso dos sistemas de rede à base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia.

Uma coisa é o preço da mercadoria energia, outra coisa é o preço da disponibilização de referida mercadoria até o local onde será consumida.

Neste sentido, Fábio Soares de Melo e Marcelo Magalhães Peixoto (2007, p. 89) explicam que:

A remuneração devida denomina-se, conforme o caso, Encargo de Uso do Sistema de Transmissão ou Encargo de Uso do Sistema de Distribuição, e seu cálculo – cuja complexidade ultrapassa os objetivos deste estudo – parte de valores de base fixados ou aprovados pela agência reguladora (a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD). Sem embargo, na linguagem corrente, é comum referir-se aos encargos diretamente por TUST ou TUSD, terminologia que doravante se adotará.

Por sua vez, a Resolução nº. 281/99 da ANEEL estabelece as regras sobre o faturamento de tais serviços:

Art. 19. Os encargos de uso dos sistemas de transmissão serão faturados:

I - pelas concessionárias de transmissão e pelo ONS contra todos os usuários caracterizados como unidades consumidoras, inclusive as concessionárias ou permissionárias de distribuição, conectados nas instalações da Rede Básica, na proporção das suas receitas permitidas pela ANEEL;

II - pelas concessionárias de transmissão e pelo ONS contra as centrais geradoras que tenham celebrado Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão, na proporção das suas receitas permitidas;

§ 1º O ONS deverá informar à ANEEL, mensalmente, a contabilização dos valores efetivamente arrecadados.

Art. 20. Os encargos de conexão serão faturados diretamente pelas concessionárias detentoras das instalações acessadas, contra os respectivos usuários.

Visando maiores esclarecimentos sob o tema, a doutrina ainda cita texto explicativo emitido pela ANEEL na qual diferencia o sistema de transmissão do sistema de distribuição nos seguintes termos:

O serviço de transporte de grandes quantidades de energia elétrica por longas distâncias é feito utilizando-se de uma rede de linhas de transmissão e subestações em tensão igual ou Superior a 230 KV, que se denomina Rede Básica. Qualquer agente do setor elétrico, que produza ou consuma energia elétrica tem direito à utilização desta Rede Básica. Também o consumidor livre tem esse direito, uma vez atendidas certas exigências técnicas e legais. Este é o chamado livre acesso, que é assegurado em lei e garantido pela ANEEL. A operação e administração da Rede Básica são atribuições do Operador Nacional do Sistema Elétrico (NOS), pessoa jurídica de direito privado, autorizado

do Poder Concedente, regulado e fiscalizado pela ANEEL, e integrado pelos titulares de geração, transmissão, distribuição, comercialização e também o consumidor livre. O NOS tem a responsabilidade de gerenciar o despacho de energia elétrica das usinas em condições otimizadas, envolvendo o uso dos reservatórios das hidrelétricas e o combustível das termelétricas do sistema interligado nacional. (...) Com a publicação da Resolução Normativa nº 67, de 8 de junho de 2004, foram introduzidos aperfeiçoamentos nas regras de composição da Rede Básica, que passou a contemplar as instalações de transformação necessárias para rebaixar as altas e extra - altas tensões da transmissão – iguais ou superiores a 230 KV - para as tensões de distribuição. Outro aspecto importante associado a esse novo regulamento é que o serviço de transmissão prestado por essas unidades transformadoras passa a ser pago única e exclusivamente pelas concessionárias de distribuição que dele se beneficiam, mediante a criação de uma parcela específica da TUST, denominada TUST-FR, que incorpora, ainda, os custos de transporte associados às Demais Instalações de Transmissão (DITs) compartilhadas entre as concessionárias de distribuição. A outra parcela componente da TUST a TUST-RB, refere-se as instalações de transmissão integrantes da Rede Básica com tensões iguais ou superiores a 230KV, que são aquelas necessárias para promover a otimização dos recursos elétricos e energéticos do sistema e, portanto, gerando tarifas aplicáveis a todos os usuários (...) Ainda em decorrência da publicação da Resolução Normativa nº 67/04, todos os barramentos com tensão inferior a 230KV passaram a ser classificados como DITs, ou seja, devem ser considerados, para fins de acesso de geradores, importadores e/ou exportadores de energia e consumidores livres, como instalações de transmissão de âmbito da distribuição, mediante o pagamento de TUSD. Portanto, não há mais necessidade de explicação das tarifas por Unidade de Federação, aplicáveis aos consumidores livres, porque aqueles ligados á rede de distribuição ou ás DITs estarão, invariavelmente, sujeitos ao pagamento da TUSD a distribuidora responsável pela área de concessão em que se conectarem. Entretanto, para cálculo dessa TUSD, é necessário conhecer as duas parcelas médias da TUST a que estará submetida cada concessionária de distribuição. Diferente é a situação dos consumidores livres e autoprodutores com unidade de consumo diretamente conectada à Rede Básica – instalações de transmissão com tensão igual ou superior a 230KV. Ao invés de pagar uma TUST média por Unidade da Federação, essas unidades consumidoras têm sua própria tarifa individualizada – a TUST – RB, calculada pelo Programa Nodal e associada ao ponto de conexão do acessante. As tarefas incorporam ainda dois encargos setoriais de responsabilidade do segmento de consumo, em R\$/MWH: a Conta de Consumo de Combustível (CCC, dos Sistemas Interligados Sul/Sudeste/Centro-Oeste e Norte /Nordeste e Sistema Isolado, e a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE.”) (ICMS Questões Fundamentais, Fábio Soares de Melo e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores), MP Editora, 2007, pág. 89)

Desta feita, os Estados brasileiros têm obrigado as empresas de transmissão e distribuição a destacar ICMS sobre os valores recebidos a título de TUST, TUSD e “uso do sistema”.

Uma vez mais a doutrina:

“A reestruturação institucional e regulamentar” do setor elétrico brasileiro, iniciada em 1995, visa à introdução de competição nos segmentos de geração e de comercialização de energia elétrica, através da inserção de novos agentes e da garantia do livre acesso aos serviços da rede. Todo o setor se submete a certo grau de regulação, mas os segmentos de rede (transmissão e distribuição) e de fornecimento direto ao consumidor cativo, que constituem monopólios naturais ou econômicos, são regulados de forma mais expressiva e remunerados por tarifas fixadas pela Aneel. Para separar as atividades passíveis de serem exercidas de forma competitiva das que devem ser exercidas de forma monopolizada, estabelecem-se dois ambientes de contratação de energia elétrica: o ambiente de contratação regulada (mercado cativo) e o ambiente de contratação livre. O Ambiente de Contratação Regulada (ACR) visa ao atendimento dos consumidores cativos (residenciais, por exemplo) por distribuidoras locais (sem competição), de forma exclusiva e por meio de contratos regulados. As distribuidoras locais são remuneradas por tarifa, a qual deve incluir todos os custos necessários ao fornecimento de energia aos consumidores cativos. O Ambiente de Contratação Livre (ACL) compreende o atendimento dos consumidores livres (eletrointensivos, tais como as indústrias de alumínio), por intermédio de contratos livremente negociados entre as partes e remunerados por preço (e não tarifa definida pela Aneel).” (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, págs. 50/51)

Nesse sentido, os pequenos consumidores de energia elétrica, são considerados “consumidores cativos”, o mesmo submete-se ao “Ambiente de Contratação Regulada” (ACR), devendo ser atendidos pela Distribuidora local de energia elétrica, remunerando a mesma por meio da tarifa. Desse modo, os consumidores cativos só podem comprar energia da concessionária cuja rede estão conectados, sendo sujeitos aos normais contratos de fornecimento de energia.

Esclarece a doutrina:

A transmissão lato sensu da energia desde a geração até o consumo é feita através dos sistemas de transmissão e de distribuição: o sistema de transmissão é composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam com tensões médias, altas e extraaltas; o sistema de distribuição, por sua vez, é composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e outros equipamentos que operam em tensões mais baixas. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas

de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 53)

Vislumbra-se que, diversas nomenclaturas técnicas são utilizadas para o fim específico de se cobrar valores pelo “Uso do Sistema”, mas que especificamente quanto as faturas do consumidor geralmente se traduzem nessas 05 (cinco) nomenclaturas: “CONSUMO FORA PONTA”, “CONSUMO PONTA”, “CONSUMO”, “DEMANDA FORA PTA” e “DEMANDA PONTA”.

As concessionárias de energia elétrica têm praticado constantemente o “agrupamento” do valor de transmissão e distribuição (TUSD) com o valor da tarifa de energia (TE). O fato concreto é que, o consumidor de energia elétrica deve pagar um valor pela energia e outro valor pelo “Uso do Sistema” (Serviço de Transmissão e Serviço de Distribuição).

Ocorre que as concessionárias de energia elétrica, ao emitir suas faturas, além de realizar a cobrança da taxa de transmissão e distribuição (TUSD), atribuem sobre esta contribuição mais tributos, dentre eles o PIS, COFINS e ICMS, conforme o que foi estabelecido na Resolução Homologatória 2.117/2016.

Ressalta-se que, a dita Resolução Homologatória é o instrumento normativo que fixa atualmente os valores das tarifas de energia, bem como o valor da tarifa de transmissão e distribuição.

Deste modo, a Resolução Homologatória 2.117/2016, em sua “Tabela 1 – Tarifa de Aplicação e Base Econômica para o Grupo A - Celpa” apresenta os valores das “Tarifas Aplicadas ao Grupo A – Subgrupo A4 (2,3 a 25kV) – Modalidade Verde”.

O Estado do Pará obriga a Concessionária de Energia (CELPA) a calcular, destacar e cobrar o ICMS sobre os valores recebidos a título de Transmissão e de Distribuição, repassando aos consumidores finais o respectivo ônus econômico que, na verdade, incide em uma bitributação.

A legislação do Estado do Pará em diversos momentos tenta regradar a cobrança do ICMS sobre tais “componentes”.

Inicialmente o Regulamento do ICMS do Estado do Pará (aprovado pelo Decreto Estadual sob nº. 4.676/2001) estabelece em seu artigo 2º:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, tem como incidência:  
Omissis (...).

V - a entrada, em território paraense, 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 do Pará;

Omissis (...).

§ 2º Para efeitos de aplicação da legislação do ICMS:

I - considera-se mercadoria:

Omissis (...).

b) a energia elétrica.

Omissis (...).

Especificamente em relação a alíquota, a referida legislação prescreve a adoção da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) incidente nas operações do uso sistema nos seguintes termos:

Art. 20. As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, na forma seguinte:

Omissis (...).

II – a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com energia elétrica;

Omissis (...).

Adiante, os artigos 196 e seguintes do mesmo diploma legal estabelecem as diretrizes para emissão da Nota Fiscal/Conta de energia elétrica:

Art. 196.A Nota Fiscal / Conta de Energia Elétrica, modelo 6, será utilizada por quaisquer estabelecimentos que promoverem saída de energia elétrica.

Art. 197.O documento referido no artigo anterior conterà, no mínimo, as seguintes indicações:

I - a denominação: "Nota Fiscal / Conta de Energia Elétrica";

II - a identificação do emitente: o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ;

III - a identificação do destinatário: o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, se for o caso;

IV - o número da conta;

V - as datas da leitura e da emissão;

VI - a discriminação do produto;

VII - o valor do consumo / demanda;

VIII - acréscimo a qualquer título;

IX - o valor total da operação;

X - a base de cálculo do ICMS;XI - a alíquota aplicável;

XII - o valor do ICMS;

XIII - o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ/MF, do impressor da nota; a data e a quantidade da impressão; o número de ordem da primeira e da última nota impressa e respectiva série e subsérie; o número do PAIDF e da AIDF; identificação da repartição fiscal da circunscrição do contribuinte e a data-limite para utilização.

§ 1º As indicações dos incisos I e II e XIII serão impressas.

§ 2º A Nota Fiscal / Conta de Energia Elétrica será de tamanho não inferior a 9,0 x 15,0 cm, em qualquer sentido.

Art. 198.A Nota Fiscal / Conta de Energia Elétrica será emitida, no mínimo, em 2 (duas) vias, que terão a seguinte destinação:

I - a 1ª via será entregue ao destinatário;

II - a 2ª via ficará em poder do emitente para exibição ao Fisco.

Parágrafo único. A 2ª via poderá ser dispensada, a critério do Fisco estadual, desde que o estabelecimento emitente mantenha em arquivo magnético, microfilme ou listagem, os dados relativos à Nota Fiscal / Conta de Energia Elétrica.

Art. 199.A Nota Fiscal / Conta de Energia Elétrica abrangerá o fornecimento efetuado em período nunca superior a 35 (trinta e cinco) dias.

Estes dispositivos normativos por si só comprovam a tentativa da legislação estadual em justificar a incidência do ICMS sobre o uso dos sistemas de rede. Ou seja, a União exige o ICMS de forma indiscriminada sobre o valor referente a tais tarifas, além daquele que remunera a energia, os quais acabam onerando indevidamente o contribuinte.

Em suma, o contribuinte busca o direito de ser onerado pela incidência do ICMS somente no consumo de energia elétrica, tal qual previsto no Texto Constitucional, único instrumento normativo apto a prever as hipóteses de incidência tributária, e não sobre as demais tarifas pagas a título de “uso do sistema” para que seja possível a utilização da energia (transmissão e distribuição).

#### 4.2 A Não Ocorrência De Fato Gerador De Icms Sobre As Tarifas E Encargos De Uso E De Conexão Da TUST E Da TUSD Na Energia Elétrica

Ao prever a regra matriz da hipótese de incidência do ICMS, o artigo 155, II, da Constituição Federal estabeleceu:

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

Omissis (...).

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Omissis (...).

A Constituição Federal expressa claramente que não se pretendeu tributar todas e quaisquer operações, mas tão somente algumas, juridicamente qualificadas, motivo pelo qual o termo “circulação” qualificou as aludidas operações, de tal forma que o fato gerador de nominado imposto restasse configurado apenas quando ocorresse circulação

jurídica, isto é, que importe na transferência de titularidade da mercadoria, sem a qual ditas operações não terão reflexos legais e tributários.

Leandro Paulsen (2017, p. 320) ao comentar tal artigo observa:

Operação. `Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios bilaterais para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento. (Carvalho, Paulo de Barros, Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170) (Leandro Paulsen in “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, pág. 320)

Nesse sentido, para fins de incidência do ICMS, a própria Carta Magna atribuiu a natureza de “mercadoria” à energia elétrica, a qual nos termos do § 3º, do citado art. 155, determinou a incidência exclusiva do nominado tributo apenas e tão-somente sobre o fornecimento deste:

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

Nesta seara de raciocínio, comenta a doutrina:

Nenhum outro imposto sobre as aludidas operações. O dispositivo em questão que diz que `nenhum outro imposto` poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais`. Outros tributos, que não impostos, ou outras operações, que não as especificadas, não se encontram abrangidas pela imunidade. Parece-nos bem dizer que estamos, in casu, diante de uma imunidade objetiva (tanto quanto a do livro, do jornal, do periódico e do papel destinado a sua impressão). Só para nos situarmos melhor no assunto, este tipo de imunidade como leciona Aliomar Baleeiro protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou entidade. Portanto, § 3º do art. 155 da CF veda outros impostos (mesmo os que recebem tratamento de contribuições) sobre as aludidas operações, mas não exclui o IR, o IPTU, o imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, que nascem de outros fatos econômicos e mais do que isso são pessoais. (Roque Antônio Carraza, em RDT n. 71, Malheiros) - Princípio da exclusividade tributária. `Esse preceito, fundado no princípio da exclusividade tributária, aplica-se restritamente às operações mercantis envolvendo os serviços e produtos ali enumerados, não se estendendo às movimentações financeiras dela decorrentes. (...) O legislador constitucional federal optou por fixar, nesse caso em si mesmas, consideradas a produção, a importação, a distribuição e o consumo de combustíveis, sem estendê-la a outras operações realizadas pela empresa produtora. Decisão que concluiu de forma diversa

incidiria em ampliação indevida, vedada pelos princípios que norteiam a hermenêutica constitucional. (voto condutor do Min. Maurício Corrêa quando do julgamento, pela 2ª T. do STF, do RE 216.286/PR, mai/01).” (Leandro Paulsen in “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, pág. 383)

Deste modo, pode-se afirmar que as premissas constitucionais de incidência do ICMS sobre a energia elétrica são:

- Seu aspecto material é o ato de praticar operações relativas à circulação de energia elétrica, e

- Seu aspecto temporal é o momento em que se deve reputar consumada a operação relativa à circulação da energia elétrica. Se não atingir o marco temporal delineado na norma tributária como hábil a delimitar o momento da ocorrência do fato gerador, restará descaracterizado o nascimento da obrigação tributária.

Regulamentando a incidência do ICMS sobre a circulação de energia elétrica, foi editada a competente Lei Complementar sob nº. 87/96 que, ao disciplinar o setor, assim determinou:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

Omissis (...).

§ 1º O imposto incide também:

(...).

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

Conforme dito anteriormente, em consonância com a Constituição Federal e à legislação complementar que regulamenta os elementos que conformam a regra matriz de incidência, o Regulamento do ICMS do Estado do Pará (aprovado pelo Decreto Estadual sob nº. 4.676/2001), também disciplinou, em seu artigo 1º, a incidência do ICMS sobre a operação de circulação e energia elétrica.

Não restam dúvida de que o ICMS deve onerar as operações que tenham como objeto o fornecimento e energia elétrica.

Porém, a concessionária de energia elétrica aplica indevidamente o ICMS sobre valores que não configuram fatos geradores tributários.

O conceito que qualifica o núcleo da hipótese de incidência do ICMS (“circulação”) pressupõe negócios jurídicos que impliquem efetiva tradição de mercadorias, com o objetivo de transferir sua titularidade, sendo certo que o ato que evidencia esta tradição é a saída do estabelecimento vendedor a seu destinatário.

Quanto ao critério material, conforme já asseverado pela doutrina, deve-se entender por “circulação” a transmissão de bem, mediante a transferência de sua propriedade. No caso da energia elétrica, passível de quantificação, a sua circulação ocorre pelo seu consumo, mensurado pela unidade de KW/hora.

Em consonância com a regra-matriz contemplada pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, o artigo 12, inciso I, da Lei Complementar sob nº. 87/96 confirmou o pressuposto da tradição da mercadoria como elemento desencadeador do dever de pagar o ICMS, ao eleger a saída da mercadoria do estabelecimento como o momento da ocorrência do fato gerador do imposto:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
I – da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Ou seja, o fato gerador do ICMS somente ocorrerá diante da realização de operação de circulação que implique saída de mercadoria do estabelecimento para entrega ao destinatário, juridicamente qualificada pela alteração de sua titularidade (circulação no sentido jurídico).

Em outras palavras, pode-se dizer que ocorre o fato gerador do ICMS quando momento da saída da energia elétrica onde é produzida (usinas) para outro estabelecimento que a utilize para consumo e desde que tal operação seja consumada à luz de relação jurídica que tenha natureza mercantil

Por isso afirma a doutrina:

A circulação que caracteriza o aspecto material da regra matriz do ICMS é jurídica, e pressupõe a transferência da propriedade da mercadoria. Sem a mudança de titularidade da mercadoria, não há incidência do ICMS. No caso em exame, o ato que gera a incidência do ICMS (aspecto material) é a realização da circulação da mercadoria energia elétrica, e não a colocação, à disposição do consumidor, do uso do sistema de distribuição, e tampouco a instalação e a manutenção dos pontos de conexão. A contratação de determinado montante de uso desse sistema, associada à instalação e à manutenção do ponto de conexão, não implica a transferência da propriedade da mercadoria energia elétrica para o consumidor. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 56).

No mesmo sentido, conclui a doutrina:

Percebe-se que o legislador infraconstitucional elegeu, nessa modalidade de incidência do ICMS, o momento da saída do estabelecimento como o marco de tempo hábil a demarcar a incidência

da norma tributária. Assim, antes da saída da energia elétrica do estabelecimento gerador, ou da entrada no estabelecimento consumidor, não ocorre a hipótese de incidência do ICMS. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 56).

Desta feita, é importante que o momento em que acontece a saída da mercadoria “energia elétrica” do estabelecimento da empresa de energia para o consumidor, pois neste marco temporal é que ocorre o fato gerador do ICMS.

A Resolução Normativa sob nº. 414/2010 da Aneel que estabelece as “**Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica**” estatui:

Art. 14. O ponto de entrega é a conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora, exceto quando:

Omissis (...).

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

Nesse sentido, explica a doutrina:

O ponto de entrega de energia elétrica é o relógio medidor situado em regra nos limites da via pública. A energia somente será individualizada aos consumidores, caracterizando sua circulação e a ocorrência do fato gerador do ICMS, quando passar pelo relógio medidor e ingressar em suas dependências para efetivo consumo. Mesmo porque, se se reputasse ocorrida a saída antes de a energia transpor os pontos de entrega, tal saída ocorreria sem discriminação de qualquer usuário, pois a corrente elétrica flui pelas linhas de distribuição sem destinatário específico. Por esse motivo não é possível eleger momento anterior à entrega da energia ao consumidor como marco temporal hábil a determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Os montantes de uso contratado pelos consumidores não ‘saem’ das redes de distribuição ou de transmissão, pois refletem a potência necessária à transmissão de energia da geradora ao consumidor, e não o consumo da energia. Os encargos de conexão tampouco se relacionam com a saída de energia elétrica das redes de distribuição ou de transmissão, pois decorrem exclusivamente da instalação e da manutenção dos equipamentos de conexão. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 57)

Finaliza a doutrina:

A própria forma de medição confirma que o montante de uso não se confunde com o consumo de energia elétrica: o consumo é medido em KWh (quilowatts-hora) e o montante de uso é medido em KW (quilowatts). Os encargos de conexão, por seu turno, são fixados com base no custo incorrido com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão. A dissociação entre os encargos de conexão e o consumo de energia também é evidenciada pela possibilidade de contratação do projeto e da execução das instalações de conexão com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local. Somente os equipamentos de medição são de responsabilidade técnica e financeira da concessionária conectada. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 57)

Percebe-se então que as tarifas e os encargos do uso de conexão do sistema de distribuição e transmissão de energia elétrica, consistem em prestações compulsórias, instituídas por lei, que visam ressarcir os custos inerentes ao fornecimento de energia elétrica às custas do consumidor, o que não tem relação com a operação de circulação (saída) através da qual é fornecida a energia consumida pelo contribuinte, cuja remuneração compõe a base impositiva do ICMS.

Destarte, tais tarifas e encargos remuneram, em último caso, os custos diretos e indiretos com a disponibilização da estrutura composta, resumidamente, pela rede básica e fiações (fio) essenciais para viabilizar a entrega da energia adquirida ao consumidor.

Resta evidente, portanto, que possui natureza distinta da operação de fornecimento de energia, que constitui verdadeira operação mercantil de compra e venda.

Ainda como prova de que tais tarifas e encargos não tem relação de pertinência com a operação de aquisição de energia elétrica, propriamente dita, basta verificar que, por força do artigo 9º da Lei sob nº. 9.648/98, nos casos de consumo livre (onde o consumidor compra energia em leilões), ambas devem ser objeto de relações contratuais formalmente distintas, sendo certo que cada uma delas poderá ter, inclusive, partes diversas, além da própria consumidora livre.

Ou seja, será firmado um “Contrato de Fornecimento de Energia” e um outro “Contrato de Transmissão e Distribuição de Energia”.

Facilmente se percebe que, enquanto o pagamento da tarifa de energia elétrica espelha a operação de aquisição (consumo) desta, a TUSD custeia uma operação distinta, a saber, a condução da energia pelo sistema de distribuição.

Destarte, apenas o valor relativo à tarifa de energia elétrica consumida pelo contribuinte poderá ser incluído na base imponible do ICMS, eis que somente no momento do consumo é que ocorre a saída e sua entrega ao consumidor, isto é, a efetiva circulação desta mercadoria, fato gerador do tributo estadual.

Esclarece Carraza (2015, p. 197-198):

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 pode ser equiparada a um comerciante atacadista, que revende a mercadoria de seu estoque para o varejista ou, mesmo, para o consumidor final. De fato, a energia elétrica não é um bem suscetível de ser estocada pela empresa distribuidora, para ulterior revenda, quando surjam possíveis interessados em adquiri-la. Na verdade, só há de falar em operação jurídica relativa a circulação de energia no preciso instante em que o interessado consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (calor, frio, força, movimento, ou qualquer tipo de utilidade). (Roque Antônio Carraza in "ICMS", Ed. Malheiros, 09/02, págs. 197/198).

Diante disso, resta evidente que o valor equivalente às tarifas e encargos pelo uso e conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica se destinam somente a remunerar os custos com a utilização do sistema de distribuição e transmissão, ou seja, com a cessão da estrutura necessária à condução da energia, sendo que não há hipótese de que a sobredita remuneração corresponda à própria operação de circulação da energia elétrica, pois dela não decorre, ipso facto, o consumo de tal energia.

Desta feita, é lícito concluir pela ilegitimidade da cobrança do ICMS sobre tais grandezas, tendo em vista que seu pagamento não representa a contraprestação pelo consumo de energia elétrica, inexistindo fato gerador do imposto estadual.

Dessa forma, a prevalecer a inclusão de tais valores na base imponible do ICMS, o imposto estaria incidindo sem que exista previsão legal (dada a ausência do fato gerador), com negativa de vigência aos artigos 150, I e 155, II da Constituição Federal e também aos artigos 9º e 97, ambos do Código Tributário Nacional e ainda artigos 12, I e 13, I da Lei Complementar sob nº. 87/96.

De mais a mais, a incidência do ICMS sobre tais tarifas e encargos infringe, ainda, o disposto no artigo 116, II do C.T.N. que dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

Omissis (...).

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Ora, é certo que a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96 fixaram, inequivocamente, a situação jurídica na qual seria considerado ocorrido o fato gerador do ICMS, a saber, a circulação da mercadoria, equivalente à saída da energia do estabelecimento, é cristalino que não pode o Fisco considerar como surgido o dever de pagar o tributo em situação diversa, como, de resto, ocorre in casu, sob pena de ofensa ao precitado artigo 116, II do C.T.N.

Diante do exposto, conclui-se pela não ocorrência do fato gerador do ICMS nas tarifas e encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica.

#### 4.3 Da Ilegalidade Da Inclusão Dos Valores Das Tarifas E Encargos De Uso E De Conexão Dos Sistemas De Distribuição E Transmissão De Energia Elétrica Na Base De Cálculo Do Icms

Decorrente do raciocínio exposto no item anterior, mostra-se claro que apenas pode ser tida lícita a inclusão, na base de cálculo do ICMS, de valores que digam respeito à contraprestação por uma operação de circulação de mercadorias, que implique efetiva saída destas, sob pena de desnaturar o fato gerador do tributo.

Estabelece o art. 34, § 9º do ADCT:

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

Percebe-se que o comando Constitucional determina que a base de cálculo do ICMS é fixada através do valor da operação da qual decorrer o fornecimento de energia elétrica ao consumidor.

O Texto Constitucional é claro no sentido de que as empresas distribuidoras serão responsáveis pelo recolhimento do ICMS “por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos”, e que esse imposto deverá ser calculado “sobre o preço praticado na operação final”, ou seja, **apenas o preço da operação de fornecimento de energia poderá servir de base de cálculo para o ICMS.**

De igual forma é regrado o tema pela Lei Complementar sob nº 87/96:

Art. 9º. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º. A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: Omissis (...).

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

Em especial, no que diz respeito a base de cálculo do ICMS, prescreve a Lei Complementar sob nº. 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; Omissis (...).

A lei é clara no sentido de que “o preço do fornecimento” é a base de cálculo do ICMS nas operações de energia elétrica.

Tanto a Constituição Federal quanto a Lei Complementar 87/96 determinam que somente a operação da qual decorrer a saída da energia poderá servir de base de cálculo do ICMS.

Não é por outro motivo que conclui a doutrina:

Como a saída está intrinsecamente vinculada ao seu fornecimento, somente o valor que remunera o efetivo consumo de energia poderá servir de base de cálculo para o ICMS, como ocorre com a demanda reservada de potência, que é paga pelo consumidor como elemento essencial ao fornecimento de energia, mas que com ele não se confunde (conforme reconheceu a jurisprudência do STJ e dos Tribunais Estaduais).

De fato, conforme destacado anteriormente, o montante de uso (largura da tubulação no fornecimento de água) não ‘sai’ da linha de distribuição ou de transmissão e tampouco ‘entra’ no estabelecimento do consumidor. O que ‘sai’ do sistema de rede é energia elétrica efetivamente consumida. Assim, o ‘preço praticado na operação final’, a que aludem a Constituição e a LC 87/1996, é o preço do fornecimento

de energia, e não o preço da disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 58)

Para que fosse possível a inclusão de tais valores na base de cálculo do ICMS, ditos autônomos, deveria existir expressa autorização legal, como ocorre nos casos do frete, seguros e juros, por força da determinação contida no art. 13, § 1º, II, “a” e “b” da Lei Complementar 87/96:

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

Omissis (...).

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

Omissis (...).

II – o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Por isso conclui a doutrina:

Há que se concluir, assim, que a autonomia do acesso aos sistemas de rede em relação ao fornecimento de energia, imposta pela legislação que regular o novo modelo do setor elétrico (o acesso aos sistemas de rede deixou de ser custo e passou a ser atividade autônoma ao fornecimento), afasta a possibilidade de inclusão das tarifas de uso e de conexão aos sistemas de distribuição e de transmissão na base de cálculo do ICMS. (Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim in “Não incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122, pág. 59)

Diante do exposto, conclui-se também pela impossibilidade de inclusão dos valores das tarifas e dos encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica na base de cálculo do ICMS.

#### 4.4 A Tentativa De Normatização Comprova A Ilegalidade Da Exigência Do Icms Sobre Os Valores Das Tarifas E Encargos De Uso E De Conexão, TUST E TUSD

Durante muitos anos tramitou no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP) 352/2002, o qual visava alterar a Lei Complementar 87/96.

Em especial, inicialmente o objetivo do nominado PLP era o de alterar os arts. 2º, 9º e 13 da Lei Complementar 87/96, a fim de incluir na base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a **“todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento de energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros.”**(grifo nosso)

Ora, se fosse realmente devido o ICMS sobre os valores de tarifas e encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica, não haveria a necessidade de alteração da Lei Complementar 87/96.

Assim dispunha a redação original de nominado PLP:

Art. 1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 2º .....

§ 3º A incidência do imposto sobre energia elétrica alcança todas as etapas, desde a produção ou importação até a sua destinação final, tais como a transmissão, a distribuição, a conexão, a conversão e a comercialização.”

Art. 9º .....

§ 1º .....

II – às empresas de geração, importação, transmissão, distribuição, ou comercialização de energia elétrica, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a sua destinação final, sendo seu cálculo efetuado sobre o valor total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, assegurado seu recolhimento ao Estado de localização do destinatário final.  
.....”

Art. 13. ....

VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor:

a) da operação de que decorrer a entrada de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo;

b) total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, em relação à entrada de energia elétrica;

§ 1º .....

II - .....

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

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Uma simples leitura da Lei Complementar sob nº. 87/96 demonstra que o Congresso Nacional não aceitou a tentativa de se tributar tais grandezas.

Absolutamente nenhuma das proposições originariamente constantes no PLP 352/2002 foi acatada.

Por meio de uma pesquisa no endereço eletrônico da Câmara comprova-se que referido PLP foi transformado na Lei Complementar sob nº. 138/2010, a qual tão somente alterou o art. 33 da Lei Complementar sob nº. 87/96 que trata de creditamento de ICMS, matéria estranha e alheia ao originariamente proposto.

Ou seja, um PLP que originariamente foi proposto para legitimar a cobrança do ICMS sobre os valores de tarifas e encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica, **foi completamente modificado, alterando a Lei Complementar em matéria distinta.**

Importante transcrever o Relatório então apresentado no Parecer do Deputado Carlito Mendez, então Relator do PLP 353/2002, que comprova que o próprio CONFAZ reconhece que a Lei Complementar 87/1996 não prevê a incidência do ICMS sobre todas as atividades exercidas pelas empresas de energia após a estruturação do setor:

Na justificção de seu projeto, o ex-Senador Lúcio Alcântara – hoje governador do Ceará – esclarece que a Lei Complementar nº 87, de 1996, estabeleceu ´adequado disciplinamento tributário, considerando a estrutura de mercado então existente. Entretanto, após a privatização das empresas distribuidoras de energia elétrica e o surgimento da Aneel, estão ocorrendo modificações significativas nesse mercado, notadamente com o fracionamento da operação de fornecimento da energia elétrica, em face da introdução de novos agentes no processo. Diante da expressividade da receita que as unidades federadas obtêm com a tributação da energia elétrica, nasceu a preocupação das mencionadas unidades, diante de possíveis questionamentos judiciais que possam surgir, com sérios reflexos na manutenção da integridade da receita do ICMS, referente às mencionadas operações.

O Relator conclui informando que o projeto foi elaborado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Diante do exposto, comprova-se também por tais argumentações a ilegalidade/inconstitucionalidade da exigência do ICMS sobre os valores das tarifas e encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica.

4.5 Jurisprudência Consolidada Do Egrégio Superior Tribunal De Justiça E Do Tribunal De Justiça Do Pará Que Amparam O Direito Do Consumidor

Foi utilizado este método de pesquisa, no qual consistiu na análise das jurisprudências prolatadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA), tendo em vista o grande embate jurídico suscitado com a criação da Lei Kandir, que vem a prejudicar o Estado do Pará que, como grande produtor de energia elétrica no país, é o mais prejudicado. Destarte, tendo em vista que o ICMS é uma contribuição de caráter Estadual, devemos analisar as decisões prolatadas pelos Tribunais locais, posto que cada estado possui uma alíquota diferente, no Estado do Pará tem-se uma alíquota de 25% no ICMS-Energia Elétrica.

Conforme já dito e demonstrado, no âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça o entendimento defendido pelo Consumidor é pacífico e consolidado.

Ambas as Turmas de Direito Tributário do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, as quais compõem sua 1ª Seção, já pacificaram seu entendimento nos seguintes termos:

1. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica, incidindo, in casu, a Súmula 166/STJ. Dentre os precedentes mais recentes: AgRg nos Edcl no REsp nº. 1267162/MG, Rel Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/08/12.” (STJ, 1ª Turma, Data do Julgamento: 07.02.13)

1. É firme a Jurisprudência desta Corte de Justiça no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. Incidência da Súmula 166 do STJ. Precedentes jurisprudenciais. 2. Agravo regimental do Estado não provido. (STJ, 2ª Turma, Data do Julgamento: 04.06.13)

Constata-se que no mérito, a tese da ilegalidade da cobrança do ICMS sobre a transmissão e distribuição de energia e demanda de uso do sistema está consolidada no STJ.

Por sua vez, o Egrégio Tribunal de Justiça do Pará assim decidiu sobre o tema:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL COM PEDIDO DE TUTELA ANTECIPADA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, V DO CTN. DESNECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE CAUÇÃO. A PREVISÃO LEGAL DO DISPOSITIVO MENCIONADO NÃO DEVE SER CONJUGADA COM A EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO INTEGRAL OU PRESTAÇÃO DE CAUÇÃO. PRECEDENTES DO C. STJ. COBRANÇA DE ICMS COM INCLUSÃO EM SUA BASE DE CÁLCULO DA TARIFA DE USO DO SISTEMA DE**

**DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUSD). INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO C. STJ. É firme a Jurisprudência desta Corte de Justiça no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. Incidência da Súmula 166 do STJ. (AgRg no REsp 1075223/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013). PEDIDO DO AGRAVANTE IMPROCEDENTE, EIS QUE EM MANIFESTO CONFRONTO COM ORIENTAÇÃO DOMINANTE FIRMADA EM TRIBUNAL SUPERIOR. APLICAÇÃO DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. NEGADO SEGUIMENTO.** (TJ PA, 5ª Câmara Cível Isolada, Agravo de Instrumento sob nº. 2014.3.021.458-0, Relator Desembargador Constantino Augusto Guerreiro, decisão datada de 20.08.2014)(original sem grifos)

**"AGRAVO INTERNO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CAUÇÃO. DESNECESSIDADE. TUTELA ANTECIPADA. PRESENÇA DOS REQUISITOS DO ART. 273, DO CPC. É plenamente legal a concessão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário sem a necessidade de apresentação de caução, lastreada no inciso V do art. 151 do CTN, desde que a decisão esteja arrimada e fundamentada, como determina art. 273, do CPC e o art. 93, IX, da CF/88. INCLUSÃO DA TUSD (TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO) E A TUST (TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELETRICA) NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA. A remansosa jurisprudência do c. STJ e tribunais estaduais firmaram entendimento de que o ICMS energia elétrica não incide sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e de distribuição, já que o fato gerador do imposto é a saída de mercadoria, ou seja, a energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO À UNANIMIDADE." (201430242987, 139328, Rel. JOSE ROBERTO P M BEZERRA JUNIOR - JUIZ CONVOCADO, Órgão Julgador 2ª CÂMARA CÍVEL ISOLADA, Julgado em 20/10/2014, Publicado em 23/10/2014) (original sem grifos)**

Registre-se que inúmeros Tribunais Estaduais Brasileiros estão adotando com rigor o mesmo entendimento:

**APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA NEGATIVA. IMPOSTO SOBRE**

**CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE ATIVA. NÃO VERIFICADA. CONTRIBUINTE DE FATO. PARTE LEGÍTIMA PARA AJUIZAR A DEMANDA. PREFACIAL AFASTADA. MÉRITO. CONEXÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 166 E 361. PRECEDENTES DO STJ E DESTA CORTE DE JUSTIÇA. AUTUAÇÃO INDEVIDA. SENTENÇA CONSERVADA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. MANTENDO ÍNTEGRA A DECISÃO COMBATIDA. O contribuinte, de fato, é parte legítima para discutir a legalidade e propor ação declaratória referente à incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica, com a finalidade de afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.**

**Para a incidência do aludido tributo faz-se imprescindível a efetiva circulação da mercadoria, através da necessária transferência de sua titularidade, pois o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, na espécie, quando a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância que se consolida na sua fase de geração e não na conexão, distribuição e transmissão.**

**No caso concreto, o auto de infração, fl. 47, refere-se a conexão e uso de transmissão na entrada de energia elétrica, inexistindo fato gerador para a incidência do ICMS, de acordo com o entendimento sumulado do STJ.**” (Tribunal de Justiça de Sergipe, Apelação Cível nº 1135/2013, Laranjeiras, Relator Desembargador Ricardo Múcio Santana de Abreu Lima, julgado em 26/03/2013) (grifos nossos)

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA.1. LEGITIMIDADE ATIVA.CONSUMIDOR. RESP Nº 1299303/SC, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543- C, DO CPC.2. LITISCONSÓRCIO PASSIVO NECESSÁRIO DA COPEL.INEXISTÊNCIA. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA É APENAS INSTRUMENTO PARA ARRECADAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DOS VALORES (CF, ART. 155, II).3. INTERESSE PROCESSUAL VERIFICADO NA ESPÉCIE.INDISPENSABILIDADE DO JUDICIÁRIO E UTILIZAÇÃO DO MEIO CABÍVEL PARA A FINALIDADE PRETENDIDA. 2ª Câmara Cível - TJPR 2 4. BASE DE CÁLCULO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA E DEMANDA DE POTÊNCIA UTILIZADA. DEMANDA DE ULTRAPASSAGEM CONFIGURADA NA HIPÓTESE EM QUE A POTÊNCIA MEDIDA É SUPERIOR À POTÊNCIA CONTRATADA E, PORTANTO, INTEGRA A BASE DE CÁLCULO. SÚMULA Nº 391, DO STJ.5. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS, PORQUE NÃO SE TRATA DE CIRCULAÇÃO DE**

**MERCADORIA. CUSTO PELA INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS REDES DE DISTRIBUIÇÃO. FASE ANTERIOR AO CONSUMO.6. MANDADO DE SEGURANÇA.AÇÃO NÃO SUBSTITUTIVA DA COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DE EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS.SEGURANÇA CONCEDIDA EM PARTE.** (Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, 2ª Câmara Cível em Composição Integral, Processo sob nº. 1214732-1, Relator Desembargador Lauro Laertes de Oliveira, DJ 1426 de 02.10.2014) (grifo nosso)

Diante do exposto, verifica-se que as jurisprudências anteriores à instauração do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas apontam a ilegalidade na incidência do ICMS sobre a TUST e a TUSD.

## 5. ANÁLISE ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA E A DIVERGENCIA NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS

Tendo em vista que trata-se de matéria de repercussão geral, na qual afeta uma parcela considerável da sociedade, tal problemática que envolve a inclusão das Tarifas de Uso de Transmissão e Distribuição (TUST e TUSD) já chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF), bem como ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) por diversas vezes, oportunizando ambas as cortes à manifestarem-se sobre o assunto.

Em caso de matéria que contraria dispositivo constitucional, o STF possui competência para julgar Recursos Extraordinários, conforme estabelece o art. 102, III, alínea “a”:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:[...]  
 III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:  
 contrariar dispositivo desta Constituição;[...]

Isto posto, para a Suprema Corte se manifeste sobre o assunto, seria necessário que o mérito da inclusão das taxas no ICMS ofenda matéria de ordem constitucional, o que foi estabelecido no julgamento em Recurso Extraordinário (RE) 1016986 Agravo Regimental (AgRg)/PR – PARANÁ:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Base de cálculo. Inclusão. TUST. TUSD. Súmula 166/STJ. **Necessidade de reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional.** Afronta reflexa. 1. O art. 93, IX, da CF/88, apontado como violado, carece do necessário prequestionamento. A Corte não admite prequestionamento implícito. 2. Para superar o entendimento da instância de origem e acolher as alegações de que as fases de geração, transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica são desenvolvidas por pessoas jurídicas distintas; de que os valores questionados se inserem na base de cálculo da exação, e de que não incidiria a Súmula 166/STJ no caso dos autos, **seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente** (Lei nº 10.848/04, Resoluções da ANEEL e LC nº 87/96). **Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa**, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário. 3. Nego provimento ao agravo regimental. Determino que, a título de honorários recursais, a verba honorária já fixada seja acrescida do valor equivalente a 10% (dez por cento) de seu total, nos termos do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do citado artigo e a eventual concessão de justiça gratuita. (RE 1016986 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 31/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO

DJe-087 DIVULG 26-04-2017 PUBLIC 27-04-2017) (BRASIL, 2017, on line, grifo nosso).

Conforme estabelece o julgado supracitado, é plausível notar que o STF se negou a decidir o mérito da lide, ao considerar uma ofensa constitucional indireta ou reflexa, o que não geraria fundamentos para a interposição de Recurso Extraordinário.

Outrossim, é de competência do Superior Tribunal de Justiça julgar matérias de ordem infraconstitucional, causas que contrariem Lei Federal ou que lhes neguem vigência, por meio de Recurso Especial, conforme estabelece o art. 105, III, “a”:

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

[...]III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; [...]

Foi impetrado Recurso Especial e tal matéria foi levada a conhecimento do STJ, que veio a julgar o mérito de diversos recursos, em que passou um bom tempo mantendo seu posicionamento pela irregularidade da inclusão das supracitadas tarifas na base de cálculo do ICMS, levando à redação da súmula 166, STJ:

Súmula 166/STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Nesse sentido, nota-se que o Tribunal interpretou que tais tarifas não corroboram para a base de cálculo do ICMS, gerando a possibilidade de ingresso de ação declaratória com repetição de indébito por parte do consumidor/contribuinte, em consonância com o julgamento do AgRg no RE N° 1.408.485 – SC:

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

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

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

3. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012), de que **o consumidor final de energia elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por**

**escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.**

4. É pacífico o entendimento de que "a Súmula 166/STJ reconhece que 'não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'. **Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)".**

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

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1408485/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2015, DJe 19/05/2015) (BRASIL, 2015, *on line*, grifo nosso).

Desta feita, nota-se que a segunda turma do STJ, por meio da relatoria do Ministro Humberto Martins, decidiu pela não incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso de Transmissão e Distribuição (TUST e TUSD), sob a fundamentação de que este Tribunal já havia firmado seu entendimento acerca deste assunto, bem como apresentou diversos precedentes para justificar sua decisão.

Já no ano de 2016, por meio de um outro julgado, observa-se o mesmo entendimento suplantado pelo AgRg em suspensão de Liminar e de Sentença nº 2.103 – PI:

AGRAVO REGIMENTAL. SUSPENSÃO DE LIMINAR. INDEFERIMENTO. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUST E TUSD. DESCABIMENTO. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA NO STJ. AGRAVO QUE NÃO INFIRMA A FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO ATACADA. NEGADO PROVIMENTO.

I - A decisão agravada, ao indeferir o pedido suspensivo, fundou-se no fato de não ter ficado devidamente comprovada a alegada lesão à economia pública estadual, bem como em razão de a jurisprudência desta **eg. Corte de Justiça já ter firmado entendimento de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS** (AgRg no REsp n. 1.408.485/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 12/5/2015, DJe de 19/5/2015; AgRg nos EDcl no REsp n. 1.267.162/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/8/2012, DJe de 24/8/2012).

II - A alegação do agravante de que a jurisprudência ainda não está pacificada não vem devidamente fundamentada, não tendo ele apresentado sequer uma decisão a favor de sua tese.

III - Fundamentação da decisão agravada não infirmada.  
 Agravo regimental improvido.  
 (AgRg na SLS 2.103/PI, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO,  
 CORTE ESPECIAL, julgado em 04/05/2016, DJe 20/05/2016)  
 (BRASIL, 2016, *on line*, grifo nosso).

É possível observar que o Ministro Relator Francisco Falcão, ao apresentar seu voto acerca do aludido tema, utiliza a fundamentação perpetrada pelo Min. Humberto Martins, anexando também, diversos julgados anteriores do Tribunal Superior, como meio de fundamentação de sua decisão pela ilegalidade da inclusão das tarifas – objeto desta pesquisa – na base de cálculo do ICMS.

Consoante este entendimento, no ano de 2017, a segunda turma do STJ, ainda decidiu no mesmo sentido, sob o fundamento da súmula 166/STJ, através do julgamento do Recurso Especial nº 1.673.299 – DF:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO.

1. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica. Desse modo, incide a Súmula 166/STJ.

**2. Ademais, o STJ possui entendimento de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS .**

3. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1673299/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2017, DJe 13/09/2017) (BRASIL, 2017, *on line*, grifo nosso).

Outrossim, é visível que ao passar dos anos, o STJ se manteve concreto em seu posicionamento quanto as tarifas TUST e TUSD não devem compor a base de cálculo do ICMS, sob o fundamento da súmula 166, STJ, deferindo então diversos pedidos liminares acerca do tema.

Ocorre que, em sentido contrário, a Corte Superior, sob o julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.163.020 / RS, manifestou-se sob uma ótica divergente de seus julgados anteriores, vindo a sua primeira turma a decidir pela inclusão das tarifas na base de cálculo do ICMS, vejamos:

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO.

TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à Tarifa de Uso do

Sistema de Distribuição (TUSD) - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

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

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

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

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 1163020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017) (BRASIL, 2017, *online*, grifo nosso)

Frente ao voto exarado pelo Ministro Relator Gurgel de Faria, foi apreciado um novo entendimento, sob o embasamento de que a circulação de energia elétrica se dá simultaneamente com a sua geração, transmissão, distribuição, suscitando então que forma uma corrente elétrica presente em uma mesma operação.

Ao analisar este ponto de vista em sentido contraposto aos outros entendimentos adotados anteriormente, o Ministro incita que as etapas do fornecimento de energia elétrica, por comporem uma formação una, não poderiam ser divididas, sendo então indissociáveis. Nesta seara de raciocínio, proferiu seu voto, o qual foi seguido pela maioria dos Ministros da Segunda Turma do STJ, ocasião esta em que firmou entendimento diverso daquele já proferido por diversas ocasiões pela Corte Superior.

Diante desta argumentação, a primeira turma firmou-se no posicionamento acerca da legitimidade da cobrança das taxas em análise na base de cálculo do imposto, por meio do julgamento realizado no REsp 1.685.944 / RO, ocorrido no mês de agosto de 2017, munindo-se como justificativa o posicionamento adotado anteriormente pela mesma turma, mantendo então o entendimento do assunto – acatando a legitimidade da inclusão das tarifas TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.685.944 - RO (2017/0175394-7)  
RELATOR: MINISTRO SÉRGIO KUKINA  
RECORRENTE: ESTADO DE RONDÔNIA  
PROCURADOR: WINSTON CLAYTON ALVES LIMA E  
OUTRO(S) - RO007418  
RECORRIDO: IRMAOS GONCALVES COMERCIO E INDUSTRIA  
LTDA  
ADVOGADO: DONIZETI ELIAS DE SOUZA - RO000266B  
DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto pelo Estado de Rondônia com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele Estado, assim ementado (fl. 198):

Mandado de segurança. Direito Tributário. ICMS. Energia elétrica. Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD). Inclusão na base de cálculo do imposto. Impossibilidade. Segurança concedida.

A parte recorrente aponta violação ao art. 15, § 6º, da Lei nº 9.074/2005. Sustenta que o ICMS incide sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

Nas contrarrazões, apresentadas às fls. 235/247, alega a parte adversa que: (I) o acórdão recorrido se sustenta em fundamento constitucional, suficiente para mantê-lo; (II) a matéria é fático-probatória, atraindo a incidência da Súmula 7/STJ; e (III) o acórdão recorrido segue entendimento dominante no STJ.

Aberta vista ao Ministério Público Federal (fl. 265), foram restituídos os autos sem análise do mérito (fls. 266/268).

É o relatório.

Não assiste razão ao recorrido relativamente às preliminares de não-conhecimento do recurso especial. Sobre os óbices alegados, cumpre dizer que: (a) o Tribunal a quo solucionou a contenda sob fundamentação infraconstitucional; e (b) a análise do recurso não demanda reexame do acervo fático-probatório dos autos.

No mérito, assiste razão à parte recorrente.

**A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.163.020/RS, passou a se orientar no sentido de que a tributação do ICMS abrange todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das fases de geração, transmissão e distribuição, razão pela qual a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD - compõe a base de cálculo de referido tributo. Confirma-se a ementa do julgado:**

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

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

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

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

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

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/03/2017)

**Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial, reconhecendo a legitimidade de incidência do ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD.**

Custas pela parte impetrante. Sem honorários (art. 25 da Lei 12.016/09 e Súmula 105/STJ).

Publique-se.

Brasília (DF), 28 de agosto de 2017.

MINISTRO SÉRGIO KUKINA

Relator

(Ministro SÉRGIO KUKINA, 31/08/2017) (BRASIL, 2017, *on line*, grifo nosso).

Doravante, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, tomando como norte o aspecto físico da energia elétrica, utilizou-se do mesmo argumento, qual seja, que o processo de fornecimento desta é caracterizado como uno, sendo, portanto, indissociável

pela natureza imediata do objeto, sabendo então que a base de cálculo do tributo é composta pelo preço total da operação. Diante disso, nota-se que consideraram que todas as etapas devem compor a base, o que levou tal turma do STJ a reconhecer a legitimidade da cobrança das tarifas em discussão.

Outrossim, a segunda turma, no mês de setembro do mesmo ano, sob a égide do julgamento do REsp 1.676.499 / MS, levantou a reafirmação da tese adotada por este tribunal anteriormente, acatando então a ilegitimidade na incidência das tarifas na base de cálculo do imposto, conforme observaremos a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD.

DESCABIMENTO. SÚMULA 83/STJ. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA.

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

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

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

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

5. Recurso Especial não provido.

(REsp 1676499/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 10/10/2017) (BRASIL, 2017, *on line*, grifo nosso).

Destarte, o Tribunal de MS manteve novamente o posicionamento da inclusão das tarifas, conforme julgamento do REsp 1680759 / MS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR.

SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD.

ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONHECIMENTO PREJUDICADO QUANDO A MESMA QUESTÃO SE ENCONTRA SOLUCIONADA PELA ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL.

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

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

3. Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma, por apertada maioria, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/3/2017). 4. Sucede que, uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (art. 927, § 4º, do CPC/2015).

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

6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1680759/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 09/10/2017) (BRASIL, 2017, *on line*, grifo nosso).

Em sede do julgamento ora discutido, a colenda Segunda Turma do STJ, baseou-se no fundamento de que o fato gerador é originado no momento em que a energia elétrica deixa o estabelecimento fornecedor, no caso a concessionária de energia, e se direciona para o local onde ser consumido. Nesse sentido, nota-se que a turma suscita a argumentação utilizada nas decisões anteriores, firmando o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS é o consumo da energia elétrica devendo, por conseguinte, incidir o referido tributo no momento em que a energia elétrica é consumida pelo seu destinatário final, qual seja, o consumidor.

O doutrinador e ilustre professor Roque Carraza (2015, p. 328), corrobora com o entendimento adotado pelo STJ, quanto ao aspecto temporal da concretização do fato gerador do ICMS:

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).

Nesta seara de raciocínio, no mesmo julgado, há o reconhecimento da referida decisão em sentido contrário, entretanto, tendo em vista que não houve mudança no contexto fático e em nome da segurança jurídica, não parece razoável a mudança frontal quanto ao entendimento:

[...] Sucede que, uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (art. 927, § 4º, do CPC/2015)[...] (BRASIL, 2017, *on line*).

Nesse sentido, estas decisões suscitaram grandes discussões jurídicas a respeito do assunto, no qual o STJ manifestava-se no sentido de ser indevida a inclusão das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão e Distribuição (TUST e TUSD) na base de cálculo do ICMS, no entanto, no mês de agosto de 2017, o mesmo Tribunal posicionou-se sob um entendimento divergente, o que gerou novamente diversas discussões, ocasião em que o STJ decidiu pela suspensão a nível nacional de todos os processos que versam sobre o tema, por meio de um Instituto de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), objetivando definir, através do julgamento de três Recursos Especiais – o REsp 1.692.023, o REsp 1.699.851 e o REsp 1.163.020 – como recursos repetitivos.

Destarte, até o presente momento as discussões sobre o referido tema estão sob análise, isto é, os processos ainda estão suspensos aguardando uma decisão por unanimidade acerca do assunto, sejam processos individuais ou coletivos. Podendo ser consultada na área que trata de recursos repetitivos no STJ, cadastrado sob o nº 986 (BRASIL, 2018, *on line*)

Consoante a análise abordada no presente capítulo, na qual demonstraram-se argumentos favoráveis e desfavoráveis quanto à inclusão das Tarifas de Uso de Sistema de Transmissão e Distribuição na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, onde é possível chegar à conclusão de que a matéria, por mais que seja polêmica, ainda não teve seu entendimento pacificado. Outrossim, é possível perceber que o Superior Tribunal de Justiça, com o passar dos anos, optou pelo posicionamento em um sentido – desfavorável à inclusão das tarifas – e, oportunamente, sem que houvesse mudança alguma no contexto fático ou jurídico em questão, adotou um posicionamento divergente do que vinha optado ao longo dos anos, por meio dos julgados exarados pela Segunda Turma.

Desta feita, há de se notar que esta mudança repentina de posicionamento, sem que haja uma mudança relevante no que tange ao contexto fático, gera incerteza perante o judiciário brasileiro, ferindo, no entanto, o princípio constitucional da segurança jurídica. É notório que os entendimentos jurisprudenciais podem mudar seu entendimento, ocorre que para que isto possa vir a acontecer, é necessário que haja alguma mudança fática ou jurídica no contexto da matéria para fundamentar o entendimento em sentido contrário ao seu anterior. No caso apresentado, não houve nenhuma mudança fática ou jurídica no contexto da incidência das tarifas na base de cálculo do tributo em discussão.

Desta feita, com o intuito de resguardar a segurança jurídica, o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) deve manter-se firme em seu posicionamento tomado anteriormente, quanto a não incidência das tarifas TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica.

## CONCLUSÃO

Por meio deste trabalho, foi possível analisar acerca do fato gerador do ICMS energia elétrica, o qual ocorre no momento em que o produto (energia elétrica) ingressa no local em que esta será consumida pelo contribuinte, qual seja, o consumidor. No que tange aos elementos da regra matriz da incidência tributária, quando falamos acerca da incidência de tributo, considera-se que seu aspecto material é o próprio fato gerador do tributo; seu aspecto subjetivo é composto pelos sujeitos da relação jurídica, no presente caso seria o Estado (sujeito passivo) e o contribuinte (sujeito ativo); quanto ao seu aspecto quantitativo, compõe-se pela base de cálculo do imposto e sua alíquota.

Não é questionado, em momento algum, quanto a legalidade da cobrança das tarifas, pois estas devem ser pagas, à título compensatório pelos serviços, estrutura e investimento utilizados para o transporte da mercadoria, qual seja, a energia elétrica, desde o local onde ocorre a sua geração até a unidade consumidora do contribuinte.

Ao realizar uma análise meticulosa das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, consuma-se que a matéria não é diretamente de ordem constitucional, o que levou o STF a declarar-se incompetente para proferir decisão no que tange ao tema. Outrossim, já no âmbito da Corte Superior, a qual possui competência para tratar de matéria infraconstitucional, foi decidido pelo STJ por um longo período de tempo sobre a ilegitimidade da incidência das tarifas na base de cálculo do ICMS, com base nos argumentos de que o deslocamento da mercadoria (energia elétrica) para a unidade consumidora do contribuinte não ocorre fato gerador de ICMS, sob a égide da súmula 166, do STJ.

Doravante, não obstante haver um entendimento consolidado sobre o tema pela Corte Superior, a primeira turma optou pela mudança de seu entendimento, passando a julgar acerca da legitimidade da cobrança do ICMS nas tarifas ora discutidas, sob o argumento de que é indivisível a operação para o transporte de energia elétrica.

Todavia, a Corte Superior optou por retornar ao seu posicionamento anterior, tendo em vista que, conforme a decisão prolatada pela segunda turma, fundamentou-se no princípio constitucional da segurança jurídica, ao realizar uma análise mais profunda acerca do tema, concluiu que não houve mudanças no contexto fático capaz de ensejar na mudança de posicionamento adotada pela primeira turma.

Diante disso, por motivos e argumentos já explanados, visando preservar sempre os princípios basilares da nossa Constituição Federal de 1988, com o fito de assegurar

direito a todos os cidadãos brasileiros, bem como sob a égide da argumentação de que o fato gerador do ICMS se concretiza apenas no momento em que a mercadoria (energia elétrica) é consumida pelo contribuinte, há de se interpretar pela ilegitimidade da forma de cobrança do ICMS, tendo em vista que não deve haver a incidência das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica.

Outrossim, há de se ressaltar quanto a necessidade de julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), o qual foi instaurado com o intuito de pacificar o entendimento na Corte Superior acerca do tema. Ocorre que, milhares de brasileiros são afetados com a demora de julgamento deste instrumento, tendo em vista que os consumidores estão sendo onerados ao pagamento de uma bitributação, ou seja, o contribuinte está pagando imposto sobre imposto, o que é ilegal.

## REFERÊNCIAS

ABRADEE. **Mapa das Alíquotas ICMS – Brasil**. 2016. Disponível em: <<http://www.abradee.com.br/financeiro/mapas-aliquotas-icms/residencial>>. Acesso em: 30 out 2018, 02:37.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11.ed. Bahia: Juspodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANEEL. **Entendendo a tarifa**. 2017. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/entendendo-a-tarifa>>. Acesso em: 30 out. 2018, 09:22.

ANEEL. **Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional – PRODIST**. Disponível em: <[http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Modulo3\\_F.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Modulo3_F.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2018, 19:38.

ANEEL. **Transmissão**. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=97&idPerfil=2>>. Acesso em: 30 out. 2018, 15:23.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. **Ação Rescisória nº 1.607-1 – MS**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=369410>>. Acesso em: 20 out. 2018, 23:18.

BRASIL. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.408.485 – SC**. Brasília, DF. 12 de maio de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1406576&num\\_registro=201303302627&data=20150519&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1406576&num_registro=201303302627&data=20150519&formato=PDF)>. Acesso em: 13 set. 2018, 18:12.

BRASIL. **Agrg na Suspensão de Liminar e de Sentença Nº 2.103 – PI**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1509518&num\\_registro=201503202184&data=20160520&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1509518&num_registro=201503202184&data=20160520&formato=PDF)>. Acesso em: 13 set. 2018, 21:25.

BRASIL. **Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 27 set. 2018, 18:45.

**BRASIL. Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 18 out. 2018, 12:56.

**BRASIL. Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 27 set. 2018, 20:18.

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 27 set. 2018, 22:00.

**BRASIL. Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996.** Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 15 nov, 2018, 09:59.

**BRASIL. Lei Nº 9.074, de 7 de julho de 1995.** Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9074cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9074cons.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2018, 10:15.

**BRASIL. Recurso Especial Nº 1.163.020 - Rs.** Brasília, DF. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num\\_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF)>. Acesso em: 19 set. 2018, 20:14.

**BRASIL. Recurso Especial Nº 1.673.299 – DF.** Brasília, DF. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=78518966&num\\_registro=201701111498&data=20171130](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=78518966&num_registro=201701111498&data=20171130)>. Acesso em: 30 out. 2018, 23: 16.

**BRASIL. Recurso Especial Nº 1.676.499 – MS.** Brasília, DF. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1639184&num\\_registro=201701262641&data=20171010&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1639184&num_registro=201701262641&data=20171010&formato=PDF)>. Acesso em: 20 nov. 2018, 17:49.

**BRASIL. Recurso Especial Nº 1.676.499 – MS.** Brasília, DF. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1639184&num\\_registro=201701262641&data=20171010&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1639184&num_registro=201701262641&data=20171010&formato=PDF)>. Acesso em: 20 nov. 2018, 13:19.

**BRASIL. Recurso Especial Nº 1.680.759 – MS.** Brasília DF. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1637900&num\\_registro=201701409192&data=20171009&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1637900&num_registro=201701409192&data=20171009&formato=PDF)>. Acesso em: 22 nov. 2018, 18:16.

**BRASIL. Recurso Especial Nº 1.680.759 – MS.** Brasília DF. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1637900&num\\_registro=201701409192&data=20171009&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1637900&num_registro=201701409192&data=20171009&formato=PDF)>. Acesso em: 20 nov. 2018, 00:13.

BRASIL. **Recurso Especial Nº 1.685.944 – RO**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=75818937&num\\_registro=201701753947&data=20170831](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=75818937&num_registro=201701753947&data=20170831)>. Acesso em: 19 nov. 2018, 08:37.

BRASIL. **Súmula 166, STF**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf)>. Acesso em: 13 nov. 2018, 11:12.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.075.223 – MG**. Brasília, DF, 04 de junho de 2013. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+mercadoria+energia+eletrica+&b=ACOR&p=true&l=10&i=120](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+mercadoria+energia+eletrica+&b=ACOR&p=true&l=10&i=120)>. Acesso em: 01 nov, 2018, 18:10.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 48135 / SP, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, DF, 24 de agosto de 1994. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+mercadoria+energia+eletrica+&b=ACOR&p=true&l=10&i=120](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+mercadoria+energia+eletrica+&b=ACOR&p=true&l=10&i=120)>. Acesso em: 01 nov. 2018, 17:03.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 48135 / SP, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, DF, 24 de agosto de 1994. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+mercadoria+energia+eletrica+&b=ACOR&p=true&l=10&i=120](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+mercadoria+energia+eletrica+&b=ACOR&p=true&l=10&i=120)>. Acesso em: 01 nov. 2018, 22:34.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Repetitivo vai definir legalidade do ICMS sobre Tust e Tusd**. [S.I.]: Notícias, 2018. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt\\_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Repetitivo-vai-definir-legalidade-do-ICMS-sobre-Tust-e-Tusd](http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Repetitivo-vai-definir-legalidade-do-ICMS-sobre-Tust-e-Tusd)>. Acesso em: 21 nov. 2018, 23:35.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.016.986 – PR**. Brasília, DF. 31 de março de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798881>>. Acesso em: 13 nov. 2018, 07:07.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.016.986 – PR**. Brasília, DF. 31 de março de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798881>>. Acesso em: 13 nov. 2018, 01:44.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Pará. **Agravo Interno em Agravo de Instrumento nº 0018759-26.2015.814.0000 – PA**. Belém, PA. 29 de outubro de 2015. Disponível em: <[http://gsaindex.tjpa.jus.br/consultas/search?q=cache:4\\_yw2m4Of64J:177.125.100.71/a cordao/20150411825734+201430242987&site=jurisprudencia&ie=UTF-8&client=consultas&proxystylesheet=consultas&lr=lang\\_pt&access=p&oe=UTF-8](http://gsaindex.tjpa.jus.br/consultas/search?q=cache:4_yw2m4Of64J:177.125.100.71/a cordao/20150411825734+201430242987&site=jurisprudencia&ie=UTF-8&client=consultas&proxystylesheet=consultas&lr=lang_pt&access=p&oe=UTF-8)>. Acesso em: 13 nov. 2018, 02:33

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

FERRARI, Renato. **Em busca da paz tributária: Fundamentos e projeto de reforma do sistema tributário nacional**. 1 ed. São Paulo: do Autor, 1996.

juridico.com.br/site/?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=9590&revista\_caderno=26>. Acesso em: nov mai. 2018, 23:45.

LUFT, Celso Pedro. **Dicionário Luft**. 16 ed. São Paulo: Ática, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MASSINELLI, Ana Gabriela Sanchez. **O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e seus aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4272, 13 mar. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/31823>>. Acesso em: 20 out. 2017.

MIRANDA, José Benedito. Fornecimento de Energia Elétrica – Base de cálculo do ICMS. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 89, jun 2011. Disponível em: <<http://www.ambito->

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTA CATARINA. **Consulta N° 004/2012**. 2012. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con\\_12\\_004.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2012/con_12_004.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2018, 13:32.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SINDIFISCO, Carlos Frederico Alverga. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21382:o-significado-do-pacto-federativo&catid=45&Itemid=73](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21382:o-significado-do-pacto-federativo&catid=45&Itemid=73)>. Acesso em: 15 nov 2018, 22:39.

SENADO NOTICIAS, Helena Daltro Pontual. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>>. Acesso em 18 nov 2018, 15:27.

FAPESPA, Perda do Estado devido a Lei Kandir. Disponível em: <<http://www.fapespa.pa.gov.br/noticia/1446>>. Acesso em 30 out 2018, 17:54.

CONJUR, Urias Martiniano Neto. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-04/urias-neto-incidencia-icms-tarifa-energia-ilegal>>. Acesso em 28 out 2018, 19:44.

JUSBRASIL, Debone e Vasconcelos Advogados. Disponível em: <<https://leodebone.jusbrasil.com.br/artigos/423816815/erro-na-base-de-calculo-do->

icms-sobre-energia-eletrica-gera-cobranca-indevida-na-sua-conta-de-luz>. Acesso em 17 nov 2018, 10:27.

O DIREITO PARA TODOS, Fernanda Cristina Weirich de Faveri. Disponível em: <<https://odireitoparatodos.com/direito-tributario/icms-sobre-energia-eletrica/>>. Acesso em 05 nov 2018, 18:12.