

A CONTROVÉRSIA ACERCA DA INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À ENERGIA ELÉTRICA

THE CONTROVERSY OVER THE INCLUSION OF TUST AND TUSD IN THE CALCULATION BASIS OF THE ICMS ON OPERATIONS RELATED TO ELECTRIC ENERGY

MAURICIO ARAÇÃO CHAVES

Bacharel e Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Advogado. mauricioarchaves@gmail.com

Resumo: O presente artigo tem por objetivo investigar a controvérsia relativa à inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS sobre operações que envolvam energia elétrica. O estudo é realizado a partir da análise estrutural e delimitação dos critérios componentes da norma jurídica tributária em sentido estrito relativo ao imposto em análise. Desse modo, com base no exame da necessária correlação entre o critério material e a base de cálculo, busca-se verificar a legitimidade da inclusão de referidas tarifas na base de cálculo do ICMS.

Abstract: The purpose of this article is to investigate the controversy regarding the inclusion of TUSD and TUST in the calculation basis of ICMS on operations involving electric energy. The study is based on the structural analysis and delimitation of the criteria that are part of the tax law in the strict sense related to the tax under analysis. Thus, based on the examination of the necessary correlation between the material criterion and the calculation base, it is sought to verify the legitimacy of the inclusion of said tariffs in the ICMS calculation basis.

Palavras-chaves: base de cálculo; energia elétrica; ICMS; TUSD; TUST.

Keywords: calculation basis; electricity; ICMS; TUSD; TUST.

Sumário: 1. Introdução - 2. A norma jurídica tributária em sentido estrito - 3. ICMS sobre operações de circulação de mercadorias - 4. ICMS sobre operações de circulação de energia elétrica - 5. Considerações acerca do setor elétrico: TUST e TUSD - 6. Da indevida inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre operações de circulação de energia elétrica - 7. O entendimento dos Tribunais Superiores - 8. Considerações finais - 9. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo analisar a controvérsia relativa à inclusão dos encargos de transmissão e distribuição do setor elétrico brasileiro na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de fornecimento de energia elétrica. Trata-se da TUST (tarifa de uso dos sistemas elétricos de transmissão) e a TUSD (tarifa de uso dos sistemas elétricos de distribuição), decorrentes de contratos específicos, o CUST (contrato de uso do sistema de transmissão) e o CUSD (contrato de uso do sistema de distribuição). Referidos encargos remuneram a disponibilização do uso dos sistemas de transmissão e distribuição e têm como objetivo viabilizar a aquisição de energia elétrica pelos consumidores livres juntos às concessionárias.

Para a compreensão do tema é imperioso tecer algumas palavras, ainda que breves, mas pertinentes, acerca da norma jurídica tributária em sentido estrito, ou melhor, da regra-matriz de incidência tributária, haja vista sua fundamental relevância para o exame aprofundado de qualquer espécie tributária. Superada essa etapa, passaremos a investigação da norma jurídica tributária relativa ao ICMS, especialmente, sobre as operações de comercialização de energia elétrica. Fincada essas premissas, será examinada a controvérsia acerca da inclusão das TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS incidente em referidas operações, isto é, se essas tarifas pagas pelas empresas de transmissão e de distribuição para custear a infraestrutura necessária ao fornecimento de energia podem compor o valor da operação no qual incide o imposto em comento.

Dentro da concepção estrutural da norma jurídica tributária (em sentido estrito) trabalhada, busca-se examinar a necessária correlação do critério material da hipótese de incidência com a base de cálculo presente no consequente na norma jurídica tributária, para se verificar a legitimidade da composição dos valores referentes à TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS. Por fim, o artigo traz um breve panorama atual do entendimento dos tribunais superiores acerca da matéria.

2. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO ESTRITO

É com base nas ensinamentos do mestre Paulo de Barros Carvalho que orientamos nosso estudo, tendo em vista, que reconhecidamente, trata-se do melhor expositor na doutrina pátria da norma jurídica tributária e sua estrutura. O autor, ancorado nas lições concebidas por Kelsen, especialmente em sua obra póstuma publicada, o *Teoria Geral das Normas*, e aperfeiçoada pelo trabalho de Lourival Vilanova, assume a concepção estrutural de norma complexa, que divide a norma jurídica em norma primária e norma secundária. A norma primária estipula a conduta desejada pelo direito, e a norma secundária estabelece uma sanção em razão do descumprimento da norma primária.¹

Assim, tendo em conta a enunciação do direito por meio de norma complexa, a norma secundária pressupõe uma norma primária. Sem a norma primária, a norma secundária carece de sentido e reduz-se a mero instrumento sem fim material.² Em esclarecedora síntese dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, José Roberto Vieira enuncia sintaticamente a norma jurídica como:

(...) juízo hipotético, em que se vincula certa consequência à realização condicional de um acontecimento, sendo que a previsão hipotética do evento e a consequência estão conectadas pelo princípio do dever-ser, diferente do que ocorre com as leis da natureza, em que a relação é promovida pelo princípio da causalidade (...).³

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 137-139.

² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 73-74.

³ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993. p. 57.

Ambas as normas, estruturalmente, são formadas por um juízo hipotético vinculado a certa consequência, que por seu turno, irrompe seus efeitos jurídicos assim que ocorre a realização do evento descrito na hipótese. O que conecta a hipótese à consequência é a imputação deontica (princípio do dever-ser). No plano estático, a hipótese descreve uma situação fática possível, ao passo que, a consequência, prescreve uma relação jurídica. No plano da atuação dinâmica, verificado no mundo fenomênico a hipótese prevista abstratamente, difundem-se os efeitos da consequência, instaurando-se um liame jurídico específico. Note-se que, somente quando o fato ganhar concretude na realidade, guardando identidade integral com o desenho normativo da hipótese, é que automática e infalivelmente, se irromperá o vínculo abstrato prescrito no consequente. A um só tempo, realiza-se o fato da hipótese e propalam-se os efeitos do consequente.⁴

A norma jurídica tributária em sentido estrito, ou regra-matriz de incidência tributária, pode ser construída a partir de um conjunto de critérios identificados pelos intérpretes.⁵ O seccionamento para se conhecer a norma jurídica tributária, permite uma melhor visualização de sua estrutura. Em linhas gerais, consiste em norma de conduta que rege a relação jurídica do Estado com os sujeitos devedores de prestações pecuniárias a título de tributo, isto é, disciplina o comportamento do sujeito passivo, devedor da prestação tributária, perante o sujeito ativo, titular do crédito tributário. Ocorrido o evento descrito na hipótese, deve ser a consequência, instaurando-se o liame jurídico prescrito de caráter patrimonial.⁶

Como referido, a hipótese de incidência tributária consiste na descrição normativa de um evento que, concretizado na realidade, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.⁷ O legislador colhe dados de fato da realidade que deseja disciplinar, qualificando-os normativamente, de modo que, a hipótese é uma proposição descritiva de uma situação objetiva real, embora seja oriunda da linguagem prescritiva do direito positivo.⁸ Paulo de Barros identifica três critérios na hipótese de incidência tributária, a saber: o critério material, o critério espacial e critério temporal.

O critério material ou núcleo da hipótese refere-se a um comportamento de pessoa, física ou jurídica, que está condicionado por coordenadas de tempo e espaço. O comportamento se enuncia por meio de uma oração transitiva, em que há um verbo e seu respectivo complemento. O critério espacial, por seu turno, estipula regras expressas ou implícitas que permite conhecer o local em que evento deve se realizar para que ocorra o nascimento da relação jurídica tributária. Desse modo, pode apresentar-se

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 131-134.

⁵ A norma jurídica é construída a partir da significação que o intérprete ou o cientista do direito obtém da leitura dos textos de direito positivo no qual as noções e ideias são associadas na formação de um juízo, que se apresenta como uma proposição. Em outras palavras, a norma jurídica é um juízo, que se enuncia em uma proposição, resultante das significações que o texto de lei provoca no espírito do intérprete. As várias noções usadas para construir a integralidade existencial da norma jurídica nem sempre decorre a partir de um único texto de lei, mas com base no exame de um conjunto de textos até a finalização e isolamento dos termos para a construção do juízo-lógico. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 39.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 261.

⁷ *Ibidem*, p. 259.

⁸ *Ibidem*, p. 265.

de três formas: por meio da determinação do local para ocorrência do fato típico; a partir de alusão a áreas específicas, em que o evento ocorrerá se estiver dentro dos limites geográficos estipulados; em todo lugar que ocorra sob o âmbito territorial de vigência na lei instituidora do tributo. Por fim, o critério temporal compreende ao grupo de indicações que oferecem com exatidão em que momento acontece o fato descrito na hipótese, assinalando o surgimento do direito subjetivo para sujeito ativo e do dever jurídico para o sujeito passivo.⁹

Destarte, apenas com a identificação e conjugação dos três critérios acima expostos, isto é, o comportamento de uma pessoa representado sintaticamente por um verbo mais seu complemento em uma oração, delimitado por coordenadas de tempo e lugar, é que a descrição hipotética normativa estará perfeita e acabada.

A relação jurídica, conforme as lições da teoria geral do direito, consiste no vínculo abstrato, que em razão da imputação normativa, confere o direito subjetivo ao sujeito ativo de exigir ao sujeito passivo o dever de cumprir certa prestação a que está legalmente obrigado. Nesse sentido, a consequência, ao prescrever uma relação jurídica, nos fornece critérios para a identificação desse vínculo jurídico que nasce entre um sujeito portador de um direito subjetivo (sujeito a quem foi cometido o cumprimento de certa prestação pelo sujeito passivo), e o seu objeto, qual seja, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo, que satisfaz tanto o dever que lhe fora atribuído como o direito subjetivo do sujeito ativo.¹⁰

Conforme o esquema formal da regra-matriz de incidência, a consequência é composta por dois critérios: pessoal e quantitativo. No critério pessoal estão os sujeitos da relação jurídica, um sujeito ativo credor, e do outro, um sujeito passivo, devedor da prestação. O sujeito ativo poderá ser uma pessoa pública de direito interno dotada de competência tributária; pessoa jurídica privada, sem competência tributária, mas que possua capacidade tributária ativa; e, até a possibilidade, em casos mais extremos, de ser uma pessoa física. O sujeito passivo, por sua vez, poderá ser a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação. O Código Tributário Nacional, no Art. 121, estipula que o sujeito passivo poderá assumir a feição de contribuinte, ou responsável legal.¹¹

O critério quantitativo diz respeito ao objeto da prestação, consubstanciada na base de cálculo e alíquota, que dimensiona o tamanho do fato jurídico tributário para determinar a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo. A base de cálculo tem o condão de dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico tributário, para que, combinado à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.¹² Dessa forma, possui três funções distintas: mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; objetiva, pois compõe a específica determinação da dívida; e comparativa, pois quando colocada em comparação o critério material

⁹ *Ibidem*, p. 266-272.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 290.

¹¹ *Ibidem*, p. 302.

¹² *Ibidem*, p. 325.

da hipótese, tem o condão de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta na lei, de modo obscuro. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, a natureza do tributo se dá com a devida conformação do núcleo da hipótese, isto é, o critério material, com a base de cálculo prevista no consequente.¹³ A alíquota, por fim, consiste no componente numérico, submetido à reserva legal, que congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da prestação pecuniária devida a título de tributo.¹⁴

3. ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

De início, importante ressaltar que, sob o mesmo rótulo “ICMS”, o legislador constitucional optou por albergar diversas materialidades, vários impostos que diferem-se um do outro, e que acabam por trazer enormes dificuldades para sua aplicação. Sem demorar nas controvérsias existentes acerca das materialidades do imposto em tela, e já adiantando nosso posicionamento, entendemos que o ICMS sobre energia elétrica enquadra-se no ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias, ou também conhecido como ICMS sobre operações mercantis.¹⁵

Conforme o Art. 155, II, da Constituição de 1988, aos Estados e ao Distrito Federal, compete instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. O critério material como visto no tópico anterior, consiste em um comportamento de pessoa que se enuncia por meio de uma oração transitiva mais seu complemento. Logo, temos que o núcleo da hipótese, com base no dispositivo no constitucional supramencionado, consiste em *realizar operações que acarretem circulação de mercadorias*. Desse modo, torna-se imperioso para que reste configurado o núcleo da hipótese, a presença de três elementos: operação mercantil; circulação jurídica; e mercadorias.¹⁶

O termo *operações*, como informa a melhor doutrina, é no sentido de ato jurídico, ou especificamente, de um negócio jurídico que causa a circulação de mercadoria.¹⁷ Portanto, a ênfase na determinação da materialidade está precisamente na existência de operação, ou melhor, de negócio jurídico.¹⁸ Todavia, é interligando o conceito de operações com o de circulação e mercadorias, que teremos a exata compreensão do critério material do imposto.

O termo *circulação*, associado a *operações*, faz referência a uma circulação jurídica, ou seja, um negócio jurídico que resulta na transferência jurídica voluntária

¹³ *Ibidem*, p. 329.

¹⁴ *Ibidem*, p. 334.

¹⁵ ANDRADE, André Renato Miranda. A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica. In: MARINS, James (Org.). *Direito tributário atual*. Curitiba: Juruá, 2000. p. 281

¹⁶ CHIESA, Clelio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 83.

¹⁷ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000. p. 31.

¹⁸ CHIESA, *op.cit.*, p. 76-77.

de um bem. Como ensina Roque Antonio Carrazza, a circulação jurídica pressupõe necessariamente a transferência de uma pessoa a outra, através de meios adequados, da titularidade de uma mercadoria, ou seja, dos poderes de disponibilidade sobre tal.¹⁹ Desse modo, em termos jurídicos, significa mudança de titularidade.²⁰

Resta claro que a materialidade do ICMS não consiste na mera circulação física de mercadorias, por meio da saída ou entrada física do bem, ignorando, por completo, a natureza negocial do termo operações expressamente previsto pelo legislador constitucional. Logo, observa-se que as operações dizem respeito a negócios jurídicos que tem por objeto a transferência de titularidade de mercadorias.²¹ A propósito, esse entendimento é consolidado no STJ, que editou a Súmula Nº 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Para a exata compreensão da materialidade do imposto em análise, ainda é necessário perquirir o sentido e alcance referido pela Constituição à mercadoria. Como ensina Alfredo Augusto Becker, os vários ramos de direito não são compartimentos isolados, mas partes de um único sistema jurídico, ao passo que uma regra jurídica consistirá em um único conceito ou instituto jurídico válido para a totalidade de todo sistema.²²

Destarte, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, mercadoria “é o bem móvel, sujeito à mercancia”.²³ Clelio Chiesa, em mesmo sentido, afirma que corresponde às coisas móveis colocadas *in commercium*, isto é, quando introduzidas no processo econômico circulatório para fins de comercialização.²⁴ Certo é que mercadoria é espécie do gênero bem móvel, de modo que, toda mercadoria é bem móvel, ao passo que nem todo bem móvel é mercadoria. Como esclarece Paulo de Barros Carvalho, “a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê”.²⁵ Em outras palavras, não é a natureza por si só que atribui a qualidade de mercadoria ao bem móvel, mas, precisamente, a sua destinação para fins mercantis. Assim, para fins de incidência de ICMS, a expressão *operação de circulação de mercadoria* tem conteúdo semântico coincidente à expressão *venda de mercadorias*.²⁶

No critério temporal o legislador vai eleger o exato momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, dando nascimento à obrigação tributária. É a lei ordinária editada pelos Estados ou Distrito Federal que vai determinar o momento em que a transmissão é tida como realizada. Nesse sentido, o legislador não poderá considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS em momento anterior à

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 39-40.

²⁰ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000. p. 32.

²¹ CHIESA, Clelio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 74-78.

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 110-111.

²³ CARRAZZA, *Op.cit.*, p. 40-41.

²⁴ CHIESA, *Op.cit.*, p. 80.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 648.

²⁶ *Ibidem*, p. 647.

ocorrência da operação mercantil, que tem como efeito a transferência de titularidade da mercadoria.²⁷

O critério espacial, inserido na hipótese de incidência tributária, fornece os indicativos do local ou espaço territorial em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Não há necessariamente identidade entre o critério espacial e os limites territoriais do ente tributante, mas, em se tratando de ICMS, o critério espacial irá coincidir com os limites geográficos do Estado ou Distrito Federal, isto é, o âmbito de validade territorial da lei.²⁸

Partindo-se para o conseqüente da norma, temos o critério pessoal e quantitativo. Quanto ao primeiro, temos que o sujeito ativo será o a pessoa política de direito constitucional interna detentor da competência tributária, logo, os Estados e o Distrito Federal.²⁹ Já o sujeito passivo, é a pessoa colocada na posição de devedor da obrigação tributária.³⁰ No caso do ICMS, são as pessoas (física, jurídica ou até sem personificação de direito) que possuem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário (contribuinte), ou seja, que realizam a operação de circulação de mercadorias com habitualidade (comerciante, industrial ou produtor).³¹

No critério quantitativo, está nada mais que os elementos quantificadores da obrigação tributária: base de cálculo e alíquota. A base de cálculo, como já dito, deve guardar verdadeira correspondência com o critério material da hipótese, sendo a sua mensuração ou dimensão econômica.³² Para além disso, é a correlação lógica entre a base de cálculo e a materialidade é que determina o tipo tributário. Assim, em se tratando de ICMS somente poderá ser o valor da operação de circulação de mercadoria.³³ A alíquota, por seu turno, que é esse componente numérico aplicado a base de cálculo, deve ser fixado por lei e deverá atender ao princípio da seletividade (CF/88, Art. 155, §2º, III), sendo aplicada, portanto, sobre o valor da operação mercantil realizada.³⁴

4. ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Por opção do legislador constitucional, para fins de tributação pelo ICMS, a energia elétrica é também considerada mercadoria, enquadrando-se, como já manifestado, no ICMS sobre operações mercantis. É o que se deduz da leitura do Art. 155, §2º, X, “b” e §3º da Constituição Federal:

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 44-45.

²⁸ CHIESA, Clelio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 84; Marcelo Salomão, p. 39.

²⁹ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na Importação*. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000. p. 40.

³⁰ CHIESA, *Op.cit.*, p. 113.

³¹ CARRAZZA, *Op.cit.*, p. 37-38.

³² *Ibidem*, p. 70-71.

³³ CHIESA, Clelio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 103-105.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 72.

Art. 155. (“*omissis*”)

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

X - não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e *energia elétrica*; (grifos nossos) (...)

§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. (grifos nossos)

Trata-se de norma de imunidade às operações interestaduais que envolvam energia elétrica. Como explica Carrazza, “se o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados energia elétrica, segue-se, *contrario sensu*, que incidirá em outros tipos de operações relativas a energia elétrica”.³⁵ O §3º do dispositivo supracitado enfatiza que apenas o ICMS, o imposto sobre importação e o imposto sobre exportação poderão incidir sobre operações com energia elétrica. Ademais, o Código Penal, no Art. 155, §3º,³⁶ equipara energia elétrica à coisa móvel, bem como o Art. 83, I, do Código Civil.³⁷ Desse modo, a lei instituidora do ICMS sobre a energia elétrica deverá veicular como hipótese normativa uma operação que possibilite o consumo dessa mercadoria.³⁸

Portanto, tendo-se em conta que a materialidade do ICMS consiste na operação que importe na transferência de propriedade de bem móvel destinado à comercialização, como trabalhado no tópico anterior, nas operações que envolvam energia elétrica, diz respeito às operações que acarretem circulação jurídica da mercadoria *energia elétrica*. Não é a colocação à disposição do consumidor do uso do sistema de transmissão ou distribuição de energia elétrica, ou, ainda, a instalação e manutenção dos pontos de conexão, como ser verá mais adiante, o critério material da hipótese. Mas a transferência de propriedade da mercadoria *energia elétrica*, que se dá por meio de sua comercialização com o consumidor final.³⁹ Em outras palavras, o critério material consiste em realizar operação de circulação (jurídica) de energia elétrica.

Carrazza afirma que, dada às peculiaridades que cercam as operações de consumo de energia, não é possível que essa mercadoria seja “estocada” para posterior revenda como em uma empresa revendedora de mercadorias. O consumo pressupõe a produção e distribuição. Contudo, apenas por meio de abstração, é possível visualizar na circulação de energia duas operações, quais sejam, uma que vai da fonte geradora à distribuidora, e desta última até o consumidor final. Não há incidências específicas

³⁵ *Ibidem*, p. 197.

³⁶ Código Penal, Art. 155, §3º: “Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.”

³⁷ Código Civil, Art. 83. “Consideram-se móveis para os efeitos legais: I – as energias que tenham valor econômico.”

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 197.

³⁹ ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de Energia Elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. São Paulo: Dialética, 2005. p. 56.

isoladas nas fases anteriores, mas apenas na fase em que ocorre o efetivo consumo.⁴⁰ O fornecimento de energia elétrica ocorre por meio das diferenças de potencial elétrico entre dois pontos, gerando uma corrente elétrica que converte-se em espécie de bem da vida (calor, luz, frio, força, etc.) em favor do adquirente. Isto é, não há energia produzida que não seja imediatamente consumida, pois a um só tempo, ocorre a fabricação, entrega e o efetivo consumo pelo usuário.⁴¹

A respeito da materialidade do imposto em tela, esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando da discussão da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia que editou a Súmula Nº 391: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”. O tribunal firmou o entendimento de que a incidência do ICMS só se concretiza quando verificado o efetivo consumo de energia, não incidindo sobre demanda de potência contratada. Nessa linha, o montante de uso contratado pelo consumidor diz respeito apenas à potência necessária para viabilizar a transmissão de energia, e não o seu consumo. O conteúdo da súmula corrobora o entendimento do STJ na Súmula Nº 166 de que a mera circulação física da mercadoria não configura fato jurídico tributário do ICMS. Assim sendo, resta claro que somente haverá incidência do ICMS sobre operações de circulação de energia elétrica, quando houver o efetivo consumo pelo adquirente.⁴²

O critério temporal é o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Ainda que o consumo pressuponha, logicamente, sua produção e distribuição, só há a operação de circulação de energia elétrica, 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 outra utilidade)”.⁴³ Não é possível que o legislador escolha momento anterior a ocorrência da operação que acarreta efetivamente a mudança de propriedade da mercadoria comercializada, que no caso específico, somente pode ser o exato momento em que ocorre o consumo da energia elétrica pelo usuário. A Lei Complementar 87/1996, em seu Art. 12, I e XII, precisa o marco temporal da hipótese de incidência do ICMS:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do titular. (...)

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

⁴⁰ CARRAZZA, *Op.cit.*, p. 198.

⁴¹ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. A regra matriz de incidência tributária e as controvérsias relativas à base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. In: DALLAZEM, Dalton Luiz; VALADÃO, Alexander Roberto Alves; VALLE, Maurício Dalri Timm do (Org.). *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo, com carinho*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 403-403

⁴² MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não Incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica-TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, jun.. São Paulo: Dialética, 2015. p. 66.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 198.

Logo, antes da saída da energia elétrica do estabelecimento gerador, ou da entrada no estabelecimento em que se verificar o consumo, ou melhor, antes da mudança de proprietário da mercadoria comercializada, não há que se falar em fato jurídico tributário por não verificação do critério temporal. Deve-se perquirir, ainda, com mais exatidão o preciso instante que demarca esse critério temporal.

A Resolução Anel 414/2010, que dispõe sobre as condições gerais de fornecimento de energia elétrica, dispõe no Art. 14 que “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”. O Art. 15, por seu turno, estabelece que “a distribuidora deve adotar 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”. O Parágrafo único, ainda do Art. 15 da Resolução Anel 414/2010 determina que o consumidor “é responsável pelas instalações necessárias ao abaixamento da tensão, transporte de energia e proteção dos sistemas, além do ponto de entrega”.

Desse modo, com base na resolução mencionada, o ponto de entrega de energia elétrica é o ponto de conexão localizado no limite da via pública que liga distribuidor e consumidor. Só há o efetivo consumo, quando a energia passa pelo ponto de entrega e ingressa nas dependências da unidade consumidora, individualizando-se o *quantum* de energia adquirida pelo consumidor. Se fosse possível estabelecer o critério temporal antes desse momento, não haveria qualquer possibilidade de discriminação do usuário e individualização da efetiva utilização da energia para fins de consumo. Portanto, como se verifica da legislação, o marco temporal hábil a precisar a materialidade em tela, é o da efetiva entrega da energia ao consumidor, mais especificamente, quando a energia transpõe o ponto de entrega que conecta distribuidor e consumidor.

Encerrando o exame da hipótese, o critério espacial é o local em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, que para as operações sobre energia elétrica, será o local em que ocorrer efetivamente o consumo da energia.⁴⁴

Quanto ao conseqüente, no critério pessoal, o sujeito ativo será o Estado ou Distrito Federal em que se verificou o fato jurídico tributário, isto é, onde ocorreu o consumo de energia, como se verifica da regra imunizante do Art. 155, §2º, X, “b”, da Constituição Federal de 1988. A norma em comento tem por escopo evitar que Estados com grande potencial hidráulico fossem beneficiados em termos arrecadatórios nas operações interestaduais, em detrimento dos demais, pela exploração de riquezas que são da União, como dispõe o Art. 20, VIII da Carta Magna.⁴⁵ O sujeito passivo, por

⁴⁴ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. A regra matriz de incidência tributária e as controvérsias relativas à base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. In: DALLAZEM, Dalton Luiz; VALADÃO, Alexander Roberto Alves; VALLE, Maurício Dalri Timm do (Org.). *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo, com carinho*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 402.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 404.

seu turno, nas operações relativas à circulação de energia elétrica, conforme o §9º do Art. 34 do ADCT,⁴⁶ e a LC 87/1996 no Art. 9º, §1º, II,⁴⁷ será a empresa distribuidora.

Encerrando o exame da consequência, temos no critério quantitativo que a base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica apenas pode ser o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria, isto é, o preço da energia efetivamente consumida, conforme dispõe o Art. 39, §9º, do ADCT, ao referir-se ao “preço então praticado na operação final”,⁴⁸ e em mesmo sentido, o Art. 13, I da Lei Complementar 87/1996.⁴⁹ Por fim, a alíquota diz respeito a um percentual incidente sobre a base de cálculo.

5. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SETOR ELÉTRICO: TUST E TUSD

No ano de 1995 teve início a reestruturação do setor elétrico brasileiro que acabou por inserir novos agentes bem como assegurou o livre acesso aos serviços de rede com o escopo de conferir competitividade nos setores de geração e comercialização de energia elétrica. Essa regulação é mais expressiva nos setores de transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica aos denominados consumidores cativos, realizados sob monopólios econômico, e remunerado por meio de tarifas fixadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). Com a reestruturação do setor elétrico, foram criados dois ambientes de contratação de energia elétrica, a ser realizada de forma monopolizada e de forma competitiva. O ambiente de contratação regulada é destinado aos consumidores cativos, como os consumidores residenciais, por meio de distribuidoras locais de forma exclusiva e sob o regime de monopólio, sendo remunerada através de tarifa, que inclui os custos necessários para o fornecimento de energia elétrica. O ambiente de contratação livre, por seu turno, é destinado a consumidores livres, que por meio de contratos livremente negociados entre as partes, sendo remunerado por preço.⁵⁰

Foram, ainda, estabelecidas diversas estruturas contratuais para as empresas de energia e os consumidores. Ao consumidor cativo, portanto, somente é dada a possibilidade de comprar energia elétrica da concessionária local a qual está conectado,

⁴⁶ ADCT, Art. 34, §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.”

⁴⁷ Lei Complementar 87/1996, Art. 9º: “A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. §1º: A responsabilidade a que se refere o Art. 6º poderá ser atribuída: (...) II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação”.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002. p. 201.

⁴⁹ Lei Complementar 87/1996, 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”.

⁵⁰ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica-TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, jun. São Paulo: Dialética, 2015. p. 62.

que exerce a comercialização de energia de forma monopolizada, estando esses consumidores sujeitos aos contratos de fornecimento estabelecidos na conjuntura do setor elétrico. Por outro lado, os consumidores livres, possuem o pleno acesso aos sistemas de rede de distribuição e transmissão, de modo que possam comprar livremente energia junto às concessionárias de seu interesse, como dispõe o Art. 15, §6º da Lei Nº 9.704/1995.⁵¹ Estando autorizados a escolher o fornecedor de energia que melhor lhe aprouver, os consumidores livres estão sujeitos aos denominados Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST), e de Distribuição (CUSD), para assim garantir o acesso aos sistemas, e os contratos de conexão, de acordo com o Art. 3º, I, II e III da Resolução da Aneel 376/2009.⁵²⁻⁵³ Os contratos de conexão às instalações de distribuição e de transmissão que estabelecem as condições técnicas e comerciais relativas ao projeto, construção, equipamentos, medição e manutenção do ponto de conexão, conforme o Art. 18, §1º da Resolução Aneel 281/1999.⁵⁴⁻⁵⁵

A disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e transmissão, diferente do que ocorre em relação à formação do preço da energia comercializada, visa uma remuneração neutra e dissociada do preço da energia comercializada no ambiente livre, estimulando a competitividade na comercialização. Da mesma forma os contratos de conexão geram encargos consistentes em um valor fixo devido pelo consumidor, dissociados do consumo de energia, visto que apenas referem-se ao ressarcimento dos custos ao ponto de conexão.⁵⁶

A geração até o consumo da energia realiza-se através dos sistemas de transmissão e distribuição. O sistema de transmissão é composto por torres, subestações de transmissão e outros equipamentos, operando com tensões médias, altas e extra-altas, ao passo que, o sistema de distribuição é composto por postes, transformadores e outros equipamentos, operando em tensões mais baixas.⁵⁷ Nessa conjuntura, note-se que há a dissociação da transmissão da energia elétrica das atividades de geração e de comercialização, separando-se o acesso aos sistemas de rede e o de fornecimento. Desse modo, não se confundem a contraprestação da venda de energia elétrica para os consumidores livres com a contraprestação da disponibilização dos sistemas de distribuição e de transmissão.⁵⁸

⁵¹ Lei Nº 9.074/95, Art. 15, §6º: “É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente”.

⁵² Resolução Aneel, Art. 3º: “O exercício da opção de compra de energia elétrica pelo Consumidor Livre implicará a celebração dos seguintes contratos: I – Contrato de Conexão às Instalações de Distribuição – CCD ou de Transmissão – CCT, nos termos da regulamentação específica; II – Contrato de Uso do Sistema de Distribuição – CUSD ou de Transmissão – CUST, nos termos da regulamentação específica; e III – Contrato de Compra de Energia no Ambiente de Contratação Livre – CCEAL, com o agente vendedor”.

⁵³ MENESCAL, *Op.cit.*, p. 62.

⁵⁴ Resolução ANEEL Nº 281/1999, Art. 18: “Os encargos de conexão aos sistemas de transmissão serão de responsabilidade dos usuários. (Redação dada pela REN ANEEL 507 de 04.08.2012.) § 1º Os encargos de conexão deverão cobrir os custos incorridos com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão (Redação dada pela REN ANEEL 399 de 13.04.2010.)”.

⁵⁵ ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. São Paulo: Dialética, 2005. p. 55.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 51.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 53.

⁵⁸ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não Incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia

O Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão (CUST) e o Contrato de Uso dos Sistemas de Distribuição (CUSD) buscam garantir a compatibilidade do uso do sistema de transmissão com o consumo de energia elétrica pretendido. Em outras palavras, busca regular o *quantum* da rede de distribuição e transmissão estará disponível ao consumidor para que possa adquirir energia elétrica junto ao fornecedor de sua preferência, podendo ser a própria concessionária no qual está conectado.

Portanto, a Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição (TUSD), nada mais são que encargos legais cobráveis dos consumidores conectados aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica, que independem do efetivo consumo de energia elétrica e são mensurado com base no montante contratado à disposição, sendo faturadas de forma separada ao fornecimento de energia, conforme o Art. 9º da Lei Nº 9648/1998.⁵⁹⁻⁶⁰ Assim, a TUSD e a TUST são calculadas em razão da potência que o sistema elétrico deve dispor para atender às instalações elétricas das unidades consumidoras, uma contraprestação à disponibilização do uso da rede. O que se remunera com esse contrato é apenas a transmissão e não o fornecimento de energia, o que difere-se do contrato de fornecimento de energia, no qual o consumidor apenas paga pelo o que efetivamente consome de energia elétrica.⁶¹

6. DA INDEVIDA INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Como já examinado, para que haja a ocorrência da materialidade do ICMS incidente sobre energia elétrica é necessário que haja a circulação jurídica (transferência de propriedade) da mercadoria, ou seja, o efetivo consumo de energia elétrica. Portanto, claro está que não consiste fato jurídico tributário a colocação à disposição do consumidor da utilização do sistema de distribuição, visto que a contratação de um montante de uso desse sistema, em nada tem a ver com transferência de propriedade da mercadoria energia elétrica para o consumidor.⁶²

Os montantes de uso contratados pelos consumidores apenas refletem a potência necessária para viabilizar a transmissão e aquisição de energia pelo consumidor livre junto ao fornecedor de sua escolha, mas em nada se confunde com a operação de compra e venda de energia elétrica que caracteriza o fato jurídico tributário para o tributo em questão. São relações jurídicas autônomas, visto que no contrato de

elétrica-TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, jun. São Paulo: Dialética, 2015. p. 63
⁵⁹ Lei Nº 9.648/98, Art. 9º: “Para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados, deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição”.

Parágrafo único. “Cabe à ANEEL regular as tarifas e estabelecer as condições gerais de contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica por concessionário, permissionário e autorizado, bem como pelos consumidores de que tratam os Arts. 15 e 16 da Lei Nº 9.074, de 1995.”

⁶⁰ ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53

⁶¹ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não Incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica-TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, jun. São Paulo: Dialética, 2015. p. 63-64.

⁶² ROLIM, *Op.cit.*, p. 55-56.

compra e venda o objeto é o fornecimento de energia elétrica, e na CUSD e na CUST, remunerados, respectivamente, pela TUSD e TUST, o objeto é disponibilização das redes de distribuição e transmissão.

A base de cálculo, que busca dimensionar a intensidade do comportamento do critério material do antecedente, consiste no valor da operação relativa ao fornecimento de energia elétrica ao consumidor. Deve haver correspondência entre o critério material e a base de cálculo. Nesse sentido, apenas o preço relativo à operação de fornecimento da energia poderá ser a base de cálculo do imposto. O que interessa, portanto, não é o montante de uso colocado à disposição, mas o que sai da linha de distribuição ou de transmissão e entra no estabelecimento do consumidor, isto é, a energia elétrica efetivamente consumida. Não há que se confundir o preço relativo ao fornecimento/consumo de energia, materialidade do ICMS-energia, com o preço referente à disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, que deve ser remunerado pelas tarifas TUSD e TUST.⁶³

É o mesmo raciocínio que se aplica a questão da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia, matéria já pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça em favor dos contribuintes. A Administração Tributária entendia que o ICMS deveria incidir sobre a reserva de potência e o consumo. Contudo, a tese não prosperou e o STJ, acertadamente, decidiu que apenas com a efetiva circulação de mercadoria, e com a necessária transferência de propriedade, que só se dá no caso em tela por meio do consumo de energia, é que há realização da hipótese de incidência do ICMS. Assim, como já visto, o STJ editou a Súmula Nº 391: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”. Ademais, a súmula em questão, só reforça a Súmula Nº 166, também editada pelo STJ, que dispõe: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Sem a efetiva circulação de mercadorias, isto é, sem o efetivo fornecimento de energia em razão do consumo, não há ocorrência do antecedente do ICMS.

Portanto, o valor referente ao efetivo fornecimento de energia como base de cálculo do ICMS encontra guarida no novo modelo do setor elétrico, em que a parcela correspondente ao uso dos sistemas de rede foi separada do preço relativo ao fornecimento de energia, regulado de forma autônoma. Apenas o preço consistente da comercialização da energia pode ser base de cálculo do ICMS, afastando-se as tarifas de transmissão e de distribuição, que não guardam qualquer correspondência ou correlação com a materialidade do referido tributo, acabando por majorar indevidamente o valor do ICMS a ser pago.

Apenas o preço praticado na operação final, decorrente da venda de energia elétrica, como aduz o Art. 34, §9º do ADCT, e reforça o Art. 9º, §1º, II e Art. 13, I da Lei Complementar Nº 87/1996, corresponde a base de cálculo sob o qual será

⁶³ ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. São Paulo: Dialética, 2005. p. 57-58.

aplicada a alíquota para a específica determinação do valor a ser pago a título de ICMS. A inclusão da TUSD e da TUST, que visam remunerar relações jurídicas autônomas em relação à operação que consiste a materialidade do tributo, no valor da operação mostra-se completamente descabida e sem amparo com o próprio arquétipo do tributo. Nesse sentido, não cabe o argumento que referentes tarifas consistem em custos inerentes às atividades que visam possibilitar o fornecimento de energia, pois o próprio modelo que regulamentou o setor de energia elétrica buscou conferir autonomia às atividades de transmissão e distribuição em relação à de fornecimento, de modo que tais custos são remunerados por meio de tarifas específicas, dissociadas da operação de fornecimento de energia.

Ademais, o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS incidente sobre energia elétrica corresponde, como visto, ao preciso átimo em que ocorre o efetivo consumo, no qual a energia elétrica passa pelo ponto de entrega e ingressa nas dependências do consumidor. Antes da energia transpor o ponto de entrega, não há qualquer discriminação e individualização da quantidade consumida de energia elétrica, sendo que não é possível eleger momento anterior à entrega de energia ao consumidor como critério temporal da hipótese do ICMS. Destarte, o momento da injeção da demanda de potência no ponto de conexão objeto de transmissão e distribuição para posterior consumo não poderá ser o critério temporal. Essa etapa é apenas uma condição transitória que não reflete a efetiva e real entrega da energia ao seu adquirente.

É apenas no momento de transposição da energia pelo ponto de entrega que há a transferência da propriedade da energia ao consumidor, que precisa temporalmente o fato jurídico tributário. Se não se verificar o marco temporal delineado pela norma jurídica tributária que delimita o momento de ocorrência do fato jurídico tributário, não há o nascimento da relação jurídica tributária.⁶⁴ Por fim, a Fazenda Pública não pode equiparar as etapas de transmissão e distribuição à etapa de fornecimento para o fim de tributar referidas operações pelo ICMS. Ao agir dessa forma, acaba por tributar uma etapa prévia ao evento que efetivamente desencadeia o nascimento da relação jurídica tributária.

7.0 ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Preliminarmente, vale ressaltar, como trabalhado nos tópicos anteriores, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu a não incidência do ICMS sobre a demanda reservada de potência, além de que o mero deslocamento físico da mercadoria não configura o fato jurídico tributário do imposto em tela, é em tudo aplicável à controvérsia acerca da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo, bem como reforça a argumentação até então aqui exposta. E nessa linha, o Superior Tribunal de Justiça, especialmente com base na Súmula Nº 166, tinha consolidado

⁶⁴ ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. São Paulo: Dialética, 2005. p. 56.

o entendimento em favor dos contribuintes pela não inclusão da TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS.⁶⁵ Veja-se algumas decisões da primeira e segunda turma:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEGITIMIDADEATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO. UTILIZAÇÃO DE LINHA DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SOBRE TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. 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 Súmula166/STJ (...).* (grifos nossos)⁶⁶

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. SÚMULA 166/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 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 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 (...).*⁶⁷ (grifos nossos).

Claro, portanto, era o posicionamento do STJ de que a hipótese de incidência do ICMS é a circulação jurídica e não a meramente física da mercadoria, de modo que, em se tratando de operações de comercialização de energia elétrica, corresponde ao efetivo consumo desta mercadoria. Não sendo as atividades de transmissão e distribuição de energia elétrica antecedente do ICMS, por conseguinte, as tarifas que as remuneram não podem compor a base de cálculo do tributo.

Todavia, no ano de 2017, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp N° 1163020/RS,⁶⁸ adotou entendimento diverso do já sedimentado, decidindo

⁶⁵ A título de exemplo, alguns precedentes do STJ: AgRg no REsp N° 1.135.984/MG, DJe em 04 mar. 2011; AgRg no REsp N° 1.075.233/MG, DJe 11 jun. 2013; AgRg no REsp N° 1.359.399/MG, DJe em 19 jun. 2013; AgRg no REsp N° 1.408.485/SC, DJe em 19 mai. 2015.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial: N° 1.278.024 MG 2011/0140633-7, Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data de Julgamento: 07/02/2013, T1 –PRIMEIRA TURMA. Data de Publicação: DJe 14 fev. 2013.

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial: 1.267.162 MG 2011/0111028-4, Relator: Ministro Herman Benjamin. Data de Julgamento: 16/08/2012, T2 - SEGUNDA TURMA. Data de Publicação: DJe 24 ago. 2012.

⁶⁸ 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, consequentemente, 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*

pela incidência do ICMS sobre as TUST e TUSD, tanto para os consumidores livres, quantos para os cativos. O relator Ministro Gurgel de Faria entendeu que não é possível separar as etapas de transmissão e de distribuição do processo de fornecimento de energia, e por isso, a TUST e a TUSD, por serem custos dessa cadeia formada por etapas indissociáveis, devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS.

A Segunda turma, em contrapartida, no mesmo ano, no julgamento do Recurso Especial Nº 1.649.658/MT, prolatou decisão em sentido contrário, mantendo o entendimento sedimentado na corte em favor dos contribuintes, reafirmando, de forma contundente, a não inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS sobre as operações de energia, uma vez que a hipótese normativa somente ocorre com o consumo de energia elétrica, de modo que as tarifas relativas às etapas anteriores, não podem compor o valor da operação que constitui a base de cálculo do ICMS.⁶⁹

A matéria foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que no RE Nº 1.041.816 RG/SP,⁷⁰ manifestou-se no sentido de que a controvérsia não diz respeito à questão de natureza constitucional, mas tão somente de questão infraconstitucional, razão pelo qual cabe ao Superior Tribunal de Justiça pôr fim ao tema. Assim, em dezembro 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 Nº 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. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Recurso Especial: 1163020 RS2009/0205525-4. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, T1 – PRIMEIRA TURMA. Data de Publicação: DJe 27 mar. 2017, grifo nosso).

⁶⁹ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES. 1. O Tribunal a quo confirmou sentença de concessão da Segurança para determinar que a autoridade apontada como coatora deixe de lançar o ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da conta de energia elétrica consumida pela recorrida. 2. Não se configura a alegada ofensa ao Artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. 3. Não há falar em descumprimento do rito processual relativo à observância da cláusula de reserva de plenário, pois não se verifica o afastamento, pelo Tribunal local, dos dispositivos invocados pelo recorrente, mas, sim, interpretação dos enunciados neles contemplados, a exemplo do conceito de "valor da operação". 4. O STJ possui entendimento consolidado de que a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição - TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor [...] 5. Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma, por apertada maioria, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/3/2017). 6. Sucede que, uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia Art. 927, § 4º, do CPC/2015). 7. Recurso Especial não provido. (BRASIL. Supremo Tribunal Justiça – STJ. Recurso Especial: 1649658 MT 2017/0013910-3. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data de Julgamento: 20/04/2017, T2 – SEGUNDA TURMA. Data de Publicação: DJe 05 maio 2017).

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Recurso Extraordinário: 1041816 RG/SP. Relator: Ministro Edson Fachin. Data de Julgamento: 07/08/2017. Data de Publicação: DJe 17 ago. 2017.

2017, o STJ, com base na sistemática dos recursos repetitivos, afetou a questão sob o Tema Nº 986, suspendendo todas as ações sobre a matéria que aguardam julgamento definitivo sobre a questão.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na concepção estrutural da norma jurídica tributária em sentido estrito adotada no presente trabalho, buscou-se delimitar os critérios da hipótese e da consequência do ICMS incidente sobre as operações de energia elétrica, tendo em conta que referidas operações enquadram-se no ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias. A partir da análise da materialidade (realizar operações de circulação jurídica de energia elétrica, isto é, que acarrete a transferência de propriedade da mercadoria ao consumidor) constante na hipótese, e da base de cálculo (valor da operação, isto é, o preço relativo ao consumo de energia) no consequente, e das peculiaridades do setor elétrico, verificou-se a ilegitimidade da inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo para determinação do valor da operação no qual se aplicará a alíquota e, por conseguinte, do valor a ser pago a título de ICMS.

Referidos encargos, decorrentes de contratos específicos, prestam-se a remunerar os montantes de usos contratados e colocados à disposição aos consumidores para viabilizar a transmissão e distribuição de energia, em nada se confundindo com o efetivo consumo que concretiza a hipótese de incidência do ICMS. Por fim, o critério temporal, que determina o momento em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário, consiste no preciso instante em que ocorre a transferência de propriedade da energia elétrica ao consumidor, ou seja, quando a energia transpõe o ponto de entrega da unidade consumidora em razão do efetivo consumo, de modo que anterior a esse instante não haverá incidência normativa e consequente nascimento do liame jurídico tributário relativo ao ICMS.

9. REFERÊNCIAS

ANDRADE, André Renato Miranda. A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica. In: MARINS, James (Org.). *Direito tributário atual*. Curitiba: Juruá, 2000

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

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9 ed. Malheiros: São Paulo, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. A regra matriz de incidência tributária e as controvérsias relativas à base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. In: DALLAZEM, Dalton Luiz; VALADÃO, Alexander Roberto Alves; VALLE, Maurício Dalri Timm do (Org.). *Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo, com carinho*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CHIESA, Clelio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica-TUST e TUSD. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, jun.. São Paulo: Dialética, 2015.

ROLIM, João Dácio; SALIBA, Luciana Goulart F. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. São Paulo: Dialética, 2005.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010.
