

A INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS COBRADO NAS FATURAS DE ENERGIA ELÉTRICA: UMA QUESTÃO (AINDA) EM ABERTO

The incidence of TUST and TUSD in the ICMS calculation base charged on electric energy bills: a (still) unanswered question

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 7/2017 | p. 185 - 200 | Jul - Ago / 2017
DTR\2017\2803

Artur Barbosa da Silveira

Pós-graduado em Direito Público pela Faculdade Projeção, de Brasília/DF, em Direito Processual Civil pela FIG-Unimesp, de Guarulhos e em Direito Tributário pelo Centro Universitário Estácio/CERS. Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, de São Paulo. Ex-Advogado da União (AGU). Ex-Assessor de Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Ex-Analista Processual do Ministério Público da União (MPU). Procurador do Estado de São Paulo (PGE/SP). absilveira@sp.gov.br

Área do Direito: Tributário; Consumidor

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar a questão da legalidade da incidência da TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e da TUSD (Tarifa de Uso do Sistema Distribuição) na composição da base de cálculo do ICMS incidente sobre a tarifa de energia elétrica, com base nas alegações sustentadas pelos contribuintes e pelo Fisco, nos dispositivos legais e constitucionais aplicáveis, bem como da doutrina. O presente estudo ainda mostra a tendência jurisprudencial, consubstanciada principalmente em recente julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, sem caráter vinculante, favorável ao Fisco no sentido da possibilidade de incidência do ICMS sobre parcela da tarifa denominada TUST/TUSD. O excesso de demandas judiciais relativas ao tema justifica a importância do presente artigo, dada a repercussão social e econômica do assunto.

Palavras-chave: ICMS - Base - Cálculo - Incidência - TUST/TUSD

Abstract: The purpose of this article is to analyze the legality of the incidence of TUST (Rate of Use of the Transmission System) and TUSD (Rate of Use of the Distribution System) in the composition of the calculation basis of ICMS levied on the electric energy tariff, based on the allegations made by taxpayers and the Treasury, in the applicable legal and constitutional provisions, as well as in doctrine. The present study also shows the jurisprudential tendency, consubstantiated mainly in a recent judgment rendered by the Superior Court of Justice, without a binding nature, favorable to the Treasury in the sense of the possibility of ICMS tax on a portion of the tariff denominated TUST / TUSD. The excess of judicial demands related to the subject justifies the importance of this article, given the social and economic repercussion of the subject.

Keywords: ICMS - Base - Calculation - Incidence - TUST/TUSD

Sumário:

1 Introdução - 2 Dispositivos constitucionais e legais aplicáveis à base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica - 3 A questão sob os pontos de vista dos consumidores e do Fisco - 4 Análise dos julgamentos proferidos pelos Tribunais de Justiça dos Estados e pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema - 5 Conclusão - 6 Referências bibliográficas

1 Introdução

Nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN (LGL\1966\26)), o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Por sua vez, visto que a teoria pentapartida (ou pentapartite) é a preferida pela doutrina e jurisprudência dominantes, temos que os tributos se dividem em cinco espécies, que são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, conforme previsão do artigo 145 da Carta Magna e do artigo 5º do CTN (LGL\1966\26), além do empréstimo compulsório e das contribuições especiais, previstas nos artigos 148, 149 e 149-A da Constituição Federal.

O ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide, dentre outras hipóteses, sobre a circulação de mercadorias.

Conforme a doutrina de SABBAG (2012, p. 1.059-1.060):

“O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF (LGL\1988\3)), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF (LGL\1988\3), robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal¹”.

A energia elétrica, embora seja um bem intangível pelo homem, sempre foi considerada mercadoria para fins de incidência do ICMS, tanto pela lei quanto pela doutrina² e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, uma vez que a energia elétrica é objeto de comércio e, portanto, apropriável pelo ser humano.

Por se tratar de um imposto regido pelo princípio da não cumulatividade, é possível a compensação do valor do ICMS devido em cada operação relativa à circulação de energia elétrica com o montante cobrado nas operações anteriores, ou seja, o contribuinte de direito (concessionária de energia elétrica), transfere a carga tributária ao contribuinte de fato (consumidor final da mercadoria), e posteriormente recolhe aos cofres públicos o ICMS pago pelo consumidor nas suas contas de energia elétrica.

Relativamente à base de cálculo do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, vemos que, em uma primeira análise, ela será o valor da operação do qual decorrer a saída da mercadoria, e nesse ponto específico repousa a divergência enfrentada no presente artigo: considerando que a TUST/TUSD inegavelmente fazem parte dos custos do fornecimento da energia elétrica, devem elas compor ou não a base de cálculo do ICMS incidente nas contas de consumo?

2 Dispositivos constitucionais e legais aplicáveis à base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica

Acerca do conceito de base de cálculo, são essenciais as lições do mestre CARVALHO (1993, p. 226), que a define como:

“... a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária³”.

Em sentido idêntico, doutrina de Carrazza (2006, p. 42) também é elucidativa no tocante à base de cálculo:

“Base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. É a ‘perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência tributária’ (Geraldo Ataliba). Também deve ser fixada por lei, já que igualmente submetida ao regime da reserva legal. A base de cálculo tem duas funções: 1) serve para ‘quantificar’ a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasceu o tributo, com a ocorrência, no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato imponível (fato gerador ‘*in concreto*’); e, 2) serve, também, para confirmar ou afirmar a natureza jurídica do tributo. Com efeito, a natureza jurídica do tributo não é revelada apenas por sua hipótese de incidência (fato gerador ‘*in abstracto*’), como singelamente declara o art. 4, I, do CTN (LGL\1966\26), mas, também, por sua base de cálculo. Em termos mais técnicos, o tipo tributário é revelado após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Se houver descompasso entre elas, podemos dizer que o tributo não foi corretamente instituído e, destarte, não pode ser validamente exigido⁴”.

Em termos constitucionais, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a competência de lei

complementar para disciplinar a definição da base de cálculo do ICMS, com o objetivo de proporcionar um tratamento homogêneo, de âmbito nacional, às matérias elencadas no art. 146, III, "a", da CF (LGL\1988\3) e, especificamente, no que concerne ao ICMS, à definição da sua base de cálculo (CF (LGL\1988\3), art. 155, II, § 2º, XII, "i"), de acordo com a transcrição dos dispositivos referidos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

Tal exigência de lei complementar é totalmente justificada, conforme doutrina de Martins (2007, p. 632), para quem:

“Sendo um imposto nacional de competência dos Estados, com implicações várias decorrentes do princípio da não-cumulatividade, à evidência, teria que possuir um regramento supra-ordinário maior que o dos outros impostos, a fim de evitar conflitos desnecessários e violações à estabilidade do sistema. Esta é a razão pela qual pormenorizou o constituinte as áreas maiores de atuação da lei complementar no que diz respeito ao ICMS.⁵”

Sobreleva considerar, outrossim, o disposto no art. 155, II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, que (a) exclui da base de cálculo do ICMS o montante do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) quando a operação for realizada entre contribuintes e a posterior operação destinada à industrialização ou à comercialização da mercadoria configurar o fato gerador dos dois impostos, e (b) limita as operações relativas à energia elétrica à incidência do ICMS e dos impostos de importação (II) e de exportação (IE), não podendo haver a incidência de nenhum outro imposto sobre o fornecimento de energia elétrica.

Nesse sentido, transcreve-se o dispositivo constitucional, *in verbis*:

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

(...)

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

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

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

§ 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 à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Por sua vez, o artigo 13, *caput*, incisos e parágrafos, da Lei Complementar 87/96, dispõe expressamente que a base de cálculo desse imposto será o valor total da operação de que decorrer a entrada da mercadoria.

Referida base de cálculo, segundo o comando legal, integrará o próprio valor do imposto (cálculo por dentro: ICMS sobre ICMS), além de eventuais valores de seguro, frete e juros, conforme transcrição do artigo de lei, a seguir:

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

(...)

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

II - o valor correspondente a:

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

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

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

Já o artigo 9º, § 1º, I e II, da supracitada lei complementar, na parte que dispõe sobre a responsabilidade tributária das empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica, define a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica como correspondente ao preço praticado na operação final da mercadoria, conforme abaixo:

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

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

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

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.”

Assevera-se que, desde o embrião da Constituição Federal de 1988, o legislador atribuiu às empresas distribuidoras de energia elétrica (concessionárias) a responsabilidade pelo recolhimento

do ICMS desde a produção da mercadoria até a última operação, calculando-se o valor total imposto sobre o preço praticado na operação final, consoante redação do art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (LGL\1988\31):

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

(...)

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

Já o antigo Convênio do ICMS número 66/88 (destinado a fixar normas para regular provisoriamente o ICMS e dar outras providências), firmado no ano de vigência da Carta Magna, publicado no DO de 16.12.1988, com base no art. 34, § 8º, do ADCT (LGL\1988\31), também continha a previsão de que a base de cálculo seria o valor da operação mercantil realizada, *in verbis*:

“Art. 19 – A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor”.

Em suma, a partir da interpretação do comando constitucional e da legislação infraconstitucional aplicável, concluímos que a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica deve corresponder ao preço praticado na operação final, com incorporação de alguns custos incorridos desde a produção até a entrega da energia ao consumidor final, tal como o seguro e o frete.

3 A questão sob os pontos de vista dos consumidores e do Fisco

De acordo com a tese sustentada pelos consumidores, os custos de fornecimento da energia elétrica no tocante à TUST e à TUSD não podem compor a base de cálculo do ICMS, pois não implicam efetivo fornecimento de energia, não integram o conceito de mercadoria e tampouco podem a ela ser equiparados.

Outro argumento defendido pelos consumidores é o de que a abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei 9.074/1995, repercutiu diretamente na base de cálculo do tributo, ao separar os processos de geração, transmissão e distribuição da energia elétrica, devendo a base de cálculo do ICMS incidir apenas nos custos relativos à geração da mercadoria.

Assim, para eles, o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, a energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte, sendo a transmissão e distribuição da energia elétrica meras etapas na cadeia de fornecimento da mercadoria, ou seja, inexistente qualquer prestação de serviço de transporte nas linhas de transmissão e distribuição, não podendo ser equiparada a disponibilização do uso das redes de transmissão com o efetivo fornecimento (geração) da energia, por não se subsumirem ao aspecto material da incidência tributária.

Ademais, ainda que se considere que a TUST e a TUSD constituem serviços essenciais ao fornecimento da energia elétrica, não há previsão constitucional ou legal da incidência do imposto nesse caso, ou seja, tal cobrança ofenderia o princípio da legalidade tributária.

Nesse sentido, citamos a doutrina de Paulsen (2014, p. 394):

“Transmissão e distribuição de energia elétrica. 'As linhas de transmissão e de distribuição são meios necessários para a propagação do campo elétrico gerado na fase de geração de energia elétrica, produzindo efeitos nos elétrons livres existentes na fiação da residência do consumidor. Nesse passo, inexistindo qualquer prestação de serviço de transporte nas linhas de transmissão e

distribuição, concluímos que a atividade praticada pelas concessionárias não se subsume ao aspecto material do ICMS. Portanto as receitas auferidas pelas concessionárias de transmissão e distribuição a título de encargos de conexão e uso da rede não devem fazer parte da base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual' (Neto, horário Villen. A Incidência do ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. RET nº 32, jul/ago/03, p. 41). Não-incidência sobre a TUSD e a TUST. '(...) como a Constituição e a LC nº 87/96 proveem a incidência do ICMS sobre o efetivo fornecimento de energia, no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto (disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia).⁶'

Desse modo, ao considerarem os custos com a utilização de linhas de transmissão de energia elétrica como não integrantes do conceito de mercadoria para fins de incidência de ICMS, visto que o referido imposto tem como fato gerador a circulação da mercadoria, ou seja, a energia elétrica efetivamente consumida, os consumidores defendem fortemente perante os Tribunais que a TUST e a TUSD sejam excluídas da base de cálculo do ICMS.

Já para as Fazendas Públicas estaduais, o valor a ser considerado para fins da incidência do ICMS é aquele correspondente à operação final com a energia elétrica, ou seja, aquele cobrado no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida, e, além disso, para que a energia elétrica seja disponibilizada para o consumo, é condição *sine qua non* a coexistência dos sistemas de transmissão e de distribuição, que, embora não sejam responsáveis pelo transporte da mercadoria, compõem a estrutura essencial e indissociável da produção da energia elétrica.

De acordo com as Fazendas Públicas estaduais, por serem os sistemas de transmissão e de distribuição componentes essenciais e integrantes de um sistema único em que a mercadoria (energia elétrica) é disponibilizada ao consumidor final, seria equivocada a tese dos consumidores que diferenciam "disponibilização de uso da rede" de "fornecimento de energia elétrica", pois a energia elétrica constitui um bem contínuo que não se desloca efetivamente, pelo contrário, compõem a própria rede de transmissão e distribuição.

Segundo Carrazza (2006, p. 225/227):

"O ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final"⁷

Por isso mesmo, o Fisco não compara a energia elétrica a um produto a ser simplesmente transportado da concessionária para o consumidor, mas insere a energia elétrica na própria rede de transmissão e distribuição, como partícipe do processo produtivo. Com isso, a base de cálculo do ICMS deve considerar todo esse sistema produtivo da energia elétrica (geração e transmissão e distribuição), haja vista que a transmissão e distribuição integram o processo de produção da energia.

Ademais, um forte argumento sustentado pelo Fisco perante os Tribunais é o de que a exclusão da base de cálculo do ICMS dos valores referentes às TUST e TUSD traria um forte impacto à arrecadação dos Estados, visto que a crise econômica e política já vêm ocasionando diversos prejuízos aos cofres públicos.

Segundo levantamento realizado pelas autoridades fazendárias dos Estados e do Distrito Federal, o valor do ICMS sobre a TUST/TUSD corresponde a cerca de 44% do valor do ICMS arrecadado com energia elétrica⁸, sendo que a queda da arrecadação forçaria, nesse caso, os Estados a criarem novos tributos ou majorarem as alíquotas dos tributos já existentes – inclusive a alíquota do próprio ICMS sobre energia elétrica.

4 Análise dos julgamentos proferidos pelos Tribunais de Justiça dos Estados e pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema

No tocante à jurisprudência relativa ao presente tema, os juízes de primeiro grau e os Tribunais de Justiça estaduais, em sua grande maioria, sempre julgaram favoravelmente à tese defendida pelos consumidores, sendo citado, a título de exemplo, o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“Recurso de Apelação – Ação declaratória cumulada com repetição de indébito – ICMS - Pretensão de que a requerida se abstenha de cobrar ICMS sobre os valores devidos a título de Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) ou Distribuição (TUSD) – Possibilidade – Não inclusão na base de cálculo do ICMS sobre os valores das referidas tarifas – Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte – Restituição dos valores devida – Verba honorária mantida – Ação procedente – Sentença mantida - Recurso não provido.”⁹”

Alguns Tribunais de Justiça dos Estados, inclusive, editaram orientações internas relativamente ao assunto, podendo ser citada, como exemplo, a Súmula 21 do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em transcrição literal: “Incide ICMS tão-somente sobre os valores referentes à energia elétrica consumida (kWh) e à demanda de potência efetivamente utilizada (kW), aferidas nos respectivos medidores independentemente do quantitativo contratado”.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça também possuía jurisprudência firmada em prol dos consumidores de que a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica deveria levar em consideração apenas a circulação da mercadoria e não o serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST/TUSD), à mingua de qualquer previsão legal e constitucional nesse sentido, a exemplo do julgado a seguir:

“Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Legitimidade ativa do contribuinte de fato. Utilização de linha de transmissão e de distribuição de energia elétrica. ICMS sobre tarifa de uso dos sistemas 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 Súmula 166 (MIX\2010\1419)/STJ. Dentre os precedentes mais recentes: AgRg nos EDcl no REsp 1267162/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/08/2012.

2. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.299.303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 14.8.2012, na sistemática prevista no art. 543-C do CPC (LGL\2015\1656), pacificou entendimento no sentido de que o usuário do serviço de energia elétrica (consumidor em operação interna), na condição de contribuinte e fato, é parte legítima para discutir a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica ou para pleitear a repetição do tributo mencionado, não sendo aplicável à hipótese a orientação firmada no julgamento do REsp 903.394/AL (1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 26.4.2010 – recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC (LGL\2015\1656)).

3. No ponto, não há falar em ofensa à cláusula de reserva de plenário (art. 97 da Constituição Federal), tampouco em infringência da Súmula Vinculante nº 10, considerando que o STJ, o apreciar o REsp 1.299.303/SC, interpretou a legislação ordinária (art. 4º da Lei Complementar nº 87/96).

4. Agravo regimental não provido.”¹⁰

Frise-se que os julgados anteriores do Superior Tribunal de Justiça utilizavam como razão de decidir, dentre outros fundamentos, o contido nas Súmulas 166 e 391 do mesmo Tribunal, que assim dispõem, *in verbis*:

“Súmula 166 (MIX\2010\1419)/STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

“Súmula 391 (MIX\2010\1639)/STJ: O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

Ocorre que o próprio Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua 1ª Turma, no julgamento do Recurso Especial 1.163.020/RS, ocorrido em 21 março de 2017, da relatoria do Ministro Gurgel de Faria, alinhou-se à tese das Fazendas Públicas estaduais no tocante à legalidade da inclusão, na base de cálculo do ICMS, das tarifas TUSD e TUST, uma vez que, segundo o Tribunal da Cidadania, não é possível dissociar as fases de geração, transmissão e distribuição da energia elétrica do aspecto material do fato gerador para fins de incidência do ICMS, conforme ementa do julgado, a seguir:

“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 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 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".

É importante consignar que uma das razões de decidir do julgado repousa na diferença entre os "consumidores livres" e os "consumidores cativos".

Os consumidores livres são os grandes consumidores, optantes pelo ambiente de contratação livre (ACL), que adquirem a energia elétrica diretamente da geradora ou da comercializadora, mediante livre negociação bilateral. Nesse regime, as distribuidoras de energia elétrica simplesmente permitem o acesso dos grandes consumidores ao sistema de transmissão e de distribuição, recebendo como contraprestação a denominada "tarifa fio", ficando o consumidor responsável por promover os meios para o consumo dessa energia.

Já os consumidores cativos (optantes pelo Ambiente de Contratação Regulada – ACR), são os pequenos e médios consumidores, cujo fornecimento da energia elétrica é feito pela distribuidora local, com preços e condições reguladas pela ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica).

Ao ressaltar tal peculiaridade, o Ministro relator do recurso especial em referência frisou que inovação jurisprudencial decorre da necessidade de se preservar o tratamento isonômico e a concorrência entre os consumidores livres e os cativos, ressaltando que a geração, a distribuição e a transmissão da energia elétrica devem ser vistas como uma atividade fim e única para a efetiva comercialização da energia, mesmo na hipótese tratada no caso em concreto, que era de uma empresa consumidora livre, sendo indevida a separação da atividade de geração e de transmissão, no que foi acompanhado pela maioria dos julgadores.

É certo que o acórdão supracitado, além de ter sido proferido por apenas uma das Turmas que compõe a Segunda Seção do STJ, tratou de demanda relativa a consumidor livre e não foi julgado sob o rito dos recursos repetitivos, porém, constitui um importante precedente que poderá nortear os próximos julgamentos da Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça (composta pela união da 1ª e da 2ª Turmas).

Posteriormente ao julgamento colegiado supra, nos autos do Recurso Especial 1.161.717/MG, o relator Ministro Sérgio Kukina, da 1ª Turma, deu provimento monocraticamente ao recurso fazendário, sob o fundamento de que:

"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 tributo¹¹.

Dessa maneira, a jurisprudência atual do STJ – especialmente da 1ª Turma – vem se inclinando no sentido da tese do Fisco da incidência da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, sob o fundamento que a geração, a transmissão e a distribuição da mercadoria constituem um único elemento essencial, que compõe o aspecto material do fato gerador, formando o preço total da operação mercantil, não podendo ser separados da base de cálculo do ICMS.

Porém, não se olvida que ainda se trata de uma questão em aberto, a ser enfrentada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento no rito dos recursos repetitivos, para, somente assim, encerrar definitivamente qualquer dúvida sobre a controvérsia.

5 Conclusão

O ICMS é tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide, dentre outras hipóteses, sobre a circulação de mercadorias, o que inclui a energia elétrica.

A base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica corresponde ao preço praticado na operação final, que incorpora alguns custos incorridos desde a produção até a entrega da energia ao consumidor final.

Conforme as teses dos consumidores, os custos relativos ao fornecimento da energia elétrica relativos à TUST e à TUSD não podem compor a base de cálculo do ICMS, pois não implicam efetivo fornecimento de energia, não integram o conceito de mercadoria e tampouco podem a ela ser equiparados.

Para o Fisco, contudo, para que a energia elétrica seja disponibilizada para o consumo, são imprescindíveis os sistemas de transmissão e de distribuição, que compõem a estrutura essencial e indissociável da produção da energia elétrica e, portanto, integram a base de cálculo do ICMS.

O Superior Tribunal de Justiça possuía jurisprudência anterior firmada em prol dos consumidores, no sentido de que o ICMS sobre energia elétrica teria como base de cálculo apenas a energia elétrica efetivamente consumida, que não abarcaria os custos relativos à TUST e à TUSD.

Entretanto, um julgamento recente da 1ª Turma do STJ, ocorrido em março de 2017, inclinou-se no sentido da tese do Fisco, sob o fundamento que a geração, a transmissão e a distribuição da mercadoria constituem um único elemento essencial, que compõe o aspecto material do fato gerador, formando o preço total da operação mercantil, não podendo ser separados da base de cálculo do ICMS.

Por fim, não se olvida que ainda se trata de uma questão (ainda) em aberto, a ser enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento no rito dos recursos repetitivos, para, somente assim, se encerrar definitivamente qualquer dúvida sobre a controvérsia.

6 Referências bibliográficas

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do ICMS no fornecimento de Energia Elétrica. *Revista de Estudos Tributários*. Editora IOB. Julho-agosto 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: editora Livraria do Advogado, 2014.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: ditora Saraiva, 2012.

- 1 SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: ed. Saraiva, 2012, p. 1.059-1.060.
- 2 Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do ICMS no fornecimento de Energia Elétrica. *Revista de Estudos Tributários*. Editora IOB. Julho-agosto 2008. p. 26.
- 3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1993, p. 226.
- 4 CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 42.
- 5 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 632.
- 6 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2014. p. 394.
- 7 *Op. cit.* p. 225-227.
- 8 Nesse sentido, o artigo publicado em respeitável site jurídico na internet: [<https://jota.info/tributario/icms-incide-sobre-tarifa-de-distribuicao-de-energia-21032017>]. Acesso em: 20.05.2017.
- 9 TJSP: Apelação 1020583-88.2014.8.26.0554, 1ª Câmara de Direito Público, relator Desembargador Luís Francisco Aguilar Cortez, j. em 04.08.2015. No mesmo sentido: TJMG: Apelação Cível 1.0024.12.073395- 1/003, 4ª Câmara Cível, relator Desembargador Dárcio Lopardi Mendes, j. em 27.03.2014; TJSC: AC 173809 SC 2010.017380-9, 3ª Câmara de Direito Público, relator Desembargador Luiz César Medeiros, j. em 11.01.2012; TJPR: AI 1.291.153-2, 2ª Câmara Cível, relator desembargador Silvío Dias, DJ: 19/3/2015; TJPE: Embargos de Declaração no Agravo no Reexame Necessário nº 0317115-3, 1ª Câmara de Direito Público, relator desembargador Erik de Sousa Dantas Simões, j. em 04.11.2014, dentre outros. Em sentido contrário: TJSP: Apelação 1009416-03.2016.8.26.0361, 10ª Câmara de Direito Público, relator Desembargador Antônio Celso Aguilar Cortez, j. em 06.02.2017.
- 10 STJ: AgRg no Recurso Especial 1.278.024/MG, 1ª Turma, relator Ministro Benedito Gonçalves, j. em 07.02.2013. No mesmo sentido: STJ: AgInt no REsp 1607266/MT, 2ª Turma, relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 11.10.2016, DJe 30.11.2016.
- 11 STJ: RESP 1.161.717/MG, 1ª Turma, relator o Ministro Sérgio Kukina (decisão monocrática), j. em 03.04.2017.