



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO DO ESTADO

JULIANA GOMES DE CARVALHO

**O ICMS NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA: QUESTÕES
SOBRE A TARIFA DE USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO
(TUSD) E DISTRIBUIÇÃO (TUSD) DE ENERGIA**

Salvador
2017

JULIANA GOMES DE CARVALHO

**O ICMS NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA: QUESTÕES SOBRE A
TARIFA DE USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO (TUSD) E DISTRIBUIÇÃO
(TUSD) DE ENERGIA**

Monografia apresentada ao curso de pós
graduação em Direito Tributário, Faculdade
Baiana de Direito.

Salvador
2017

TERMO DE APROVAÇÃO

JULIANA GOMES DE CARVALHO

O ICMS NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA: QUESTÕES SOBRE A TARIFA DE USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO (TUSD) E DISTRIBUIÇÃO (TUSD) DE ENERGIA

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito do Estado, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação _____ e

instituição: _____

Nome: _____

Titulação _____ e _____ instituição:

Nome: _____

Titulação _____ e

instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2017

Aos meus pais, Vilobaldo e Magali,
A minha avó, Nair.
Ao meu noivo, Lucas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, pela dádiva da existência.

A minha família, sem a qual nada disso seria possível.

A meu noivo, Lucas, que com todo amor e dedicação me motivou a explorar o melhor de mim sempre.

Aos meus melhores amigos, que sempre estiveram presentes e que, direta ou indiretamente, influíram na pessoa que sou hoje.

Aos funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito, por toda presteza e auxílio no processo de pesquisa, bem como aos professores, por compartilharem a genialidade e o brilhantismo, que colaboraram para construção da minha concepção sobre o Direito e sobre o mundo.

A todos vocês, meus sinceros, agradecimentos.

“De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar-se da virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha de ser honesto.”

Rui Barbosa

RESUMO

O presente estudo monográfico tem por finalidade a análise da incidência do ICMS sobre tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica. Para tanto foi realizada análise minuciosa da regra matriz de incidência do ICMS, retratando sobre os aspectos atinentes à sujeição passiva, ativa, base de cálculo, fato gerador, alíquota e competência. Posteriormente o estudo propõe uma análise desses aspectos especificamente aplicados à energia elétrica. Com isso é possível verificar de que forma ocorre a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços sobre a energia elétrica. Analisado esse aspecto, o estudo perpassa pelo histórico do sistema energético brasileiro, retratando em especial a reestruturação do sistema elétrico no Brasil. Essas alterações inseriram mudanças de grande impacto no setor elétrico e possibilitaram a inserção de competição no seguimento energético. No entanto, o aspecto de maior discussão gira em torno da tributação do ICMS sobre os encargos de uso do sistema de rede, inserido no setor elétrico através da reestruturação supramencionada. Diante disso, a proposta do estudo é a de expor todos os entraves, argumentos favoráveis e desfavoráveis à incidência do referido imposto sobre tais encargos, demonstrando entendimentos jurisprudenciais e ditames normativos sobre a matéria.

Palavras-chave: ICMS, Energia Elétrica, Setor elétrico brasileiro; TUST, TUSD, não-incidência.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACL Ambiente de Contratação Livre

ACR Ambiente de Contratação Regulada

ADCT Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ANEEL Agência Nacional de Energia Elétrica

Art. Artigo

CCEE Câmara de Comercialização de Energia Elétrica

CC Código Civil

CF Constituição Federal

CTN Código Tributário Nacional

ICM Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadoria

ICMS Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior

kWh quilowatt-hora

LC Lei Complementar

MAE Mercado Atacadista de Energia Elétrica

ONS Operador Nacional do Sistema

QEE Qualidade de Energia Elétrica

SIN Sistema Interligado Nacional

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS - ICMS	12
2.1 COMPETÊNCIA E SUJEITO ATIVO	13
2.2 MATERIALIDADE E FATOR GERADOR	14
2.3 SUJEITO PASSIVO	20
2.4 BASE DE CÁLCULO	23
2.5 ALÍQUOTA	26
3 DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA	30
3.1 FATO GERADOR DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA	31
3.2 DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE	33
3.3 ASPECTO TEMPORAL DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA	35
4 A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD) E DE TRANSMISSÃO (TUST) DE ENERGIA ELÉTRICA	37
4.1 ASPECTOS GERAIS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO	37
4.3 DO REGIME DE REMUNERAÇÃO	42
4.4 DA TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST) E DA TAXA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD)	44
4.5 DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE TUST E TUSD	47
4.6. ASPECTOS RELATIVOS AO ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA E A SIMILITUDE QUANTO À QUESTÃO DO ICMS SOBREA TUST E TUSD	52
4.7 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	56
4.5 ASPECTOS PROCESSUAIS	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
6. REFERÊNCIAS	69

1. INTRODUÇÃO

A análise quanto à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os encargos de uso do sistema de distribuição e transmissão de energia elétrica constitui escopo do presente estudo monográfico.

Inicialmente cumpre esclarecer que o imposto em comento tem ampla e pacífica aplicação sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica. Isso porque, segundo ditames da legislação civil a energia elétrica foi equiparada a bem corpóreo, e, dado a seu caráter comercial é considerado mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Diante dessa premissa, o presente estudo abordará aspectos atinentes à regra matriz de incidência do ICMS, analisando sujeição ativa e passiva, fato gerador, base de cálculo, alíquota, dentre outras questões pertinentes.

Pela análise da sua regra matriz, restará claro de que forma se dá a incidência do imposto em comento sobre a energia elétrica, e por essa razão restará sobressalente a ilegalidade na incidência do imposto sobre encargos alheios a real base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica: o consumo.

O sistema elétrico brasileiro passou por uma reestruturação a partir do ano de 1995, com a criação de Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). A proposta foi a de proceder a desverticalização do setor elétrico de modo a desvincular os sistemas de geração do sistema de fornecimento e distribuição de energia. Essa medida veio a possibilitar a livre concorrência no setor, que passou a ter dois sistemas de contratação de energia elétrica: ambiente de contratação livre e ambiente de contratação regulada.

No primeiro ambiente não existe monopólio na geração de energia elétrica, podendo o consumidor livre adquirir energia diretamente de autoprodutores ou produtores independentes.

No entanto, para que esse perfil de consumidor tenha acesso ao sistema de rede básica, é necessário o pagamento de encargos pelo uso do sistema.

O segundo ambiente, já encontra-se inserido no sistema de rede básico.

Nesse cenário têm-se as tarifas de uso do sistema de distribuição e transmissão (TUSD e TUST), que são encargos repassados inteiramente aos consumidores

pelas concessionárias de serviço público que constituem verdadeiras remunerações pelo acesso ao sistema de rede de energia.

O problema central do estudo, no entanto, gira em torno da prática reiterada dos estados na cobrança do ICMS sobre tais tarifas. Nesse cenário, Fazendas Públicas de vários estados da federação vem adaptando suas legislações para possibilitar um alinhamento destas com o convênio ICMS que autoriza a aplicação do ICMS sobre encargos de uso do sistema de distribuição e transmissão.

Nesse contexto, consumidores têm se insurgindo frente a essa conduta estatal, através da busca da tutela jurisdicional. O objetivo é o de declarar a inexistência de débito tributários quanto ao ICMS sobre tais encargos e reaver as quantias pagas indevidamente a esse título nos últimos cinco anos.

No entanto, existe um forte movimento a *contrario sensu* por parte dos fiscos, tendo em vista o absurdo impacto que eventuais restituições implicariam nos cofres públicos.

O fato é que apesar de toda resistência, o Superior Tribunal de Justiça vem apresentando posicionamentos favoráveis aos contribuintes, de modo a rechaçar a tese fiscal de que todos os custos envolvidos na produção e fornecimento de energia compõem sua base de cálculo.

A corte superior, tal como nos julgamentos atinentes a incidência do ICMS sobre a demanda contratada, vem argumentando que a base de cálculo autorizada por lei que viabilize a apuração do imposto é o efetivo consumo, não sendo cabível considerar encargos de responsabilidade das distribuidoras de energia como fator integrante da base de cálculo do ICMS.

Tal como o entendimento preconizado no caso ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a energia elétrica não poderá considerar aspectos alheios ao efetivo consumo, pois, muito embora o uso dos sistemas de rede seja imprescindível para que os consumidores tenham acesso a energia, as tarifas cobradas a esses título são cobradas de forma dissociada do efetivo consumo, e por essa razão tem suscitado discussões a esse respeito.

Diante disso, a proposta do presente estudo é a de expor os argumentos *pro fisco* e *pro contribuinte*, confrontá-los com os aspectos atinentes a regra matriz de

incidência do ICMS sobre fornecimento de energia, para que desse modo seja possível que o leitor adquira conhecimento suficiente para formação de senso crítico sobre a matéria.

De todo modo não existe posicionamento definitivo na esfera judicial quanto a essa questão, apenas julgamentos com efeitos inter partes.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO DE CIRCULAÇÕES SOBRE MERCADORIAS – ICMS

O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS - é um imposto estadual, que sucedeu o denominado Imposto de vendas e consignações –IVC -, instituído pela Emenda Constitucional nº 18/65.

Pode ser considerado o tributo mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal em razão de ser o responsável pela maior parte da arrecadação tributária desses entes. ¹

Apesar de ser um tributo de competência estadual, o ICMS assume uma feição nacional, em decorrência da uniformidade que seu regramento impõe, cabendo aos legisladores estaduais e distritais, meramente a sua instituição.²

Para melhor conceitua-lo, o professor Eduardo Sabbag caracteriza-o como gravame plurifásico, pois incide sobre o valor agregado respeitando o princípio da não cumulatividade; trata-se de imposto real, tendo em vista que os aspectos pessoais do contribuinte não são relevantes; proporcional e de caráter predominantemente fiscal. ³

No entanto, o ICMS também vem sendo amplamente utilizado na função extrafiscal, isso porque a CF/88 ao instituí-lo, facultou a sua utilização de acordo com a essencialidade da mercadoria e serviço.

Nesse particular, tem-se que quanto mais essencial for à mercadoria ou serviço, menor deverá ser sua tributação. Assim a seletividade há ser alcançada através da diferenciação ou progressividade da alíquota. Diante disso tem-se na prática 3 classificações diferentes quanto a essencialidade da mercadoria ou serviço: a) mercadorias e serviços necessários, nesse caso haverá instituição de alíquotas menores; b) mercadorias e serviços úteis, situação onde estará autorizado a instituição de alíquotas moderadas, e por fim c) mercadoria e serviços supérfluos ou nocivos, alcançando alíquotas mais altas. ⁴

¹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário. 6ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016. p.391

² *Ibidem*, p. 392

³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ªed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016. p.1191

⁴ COSTA, Regina Helena. *Op cit.*2016. pp. 394-395

Quanto ao tratamento constitucional, o ICMS encontra previsão no artigo 155, §2º, I, CF e seu respaldo legal na lei complementar 87/96. Veja-se:

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;

No tocante a lei complementar, tem-se que sua função será a de disciplinar as matérias arroladas no artigo acima mencionado, sendo de sua responsabilidade definir seu contribuinte, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação, fixar o local das operações relativas à circulação de mercadoria e das prestações de serviços, excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos, prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, além de definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade e fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.⁵

Vencidas as considerações iniciais, passemos a analisar mais detidamente aspectos relativos à competência e regra matriz de incidência do imposto.

2.1 COMPETÊNCIA E SUJEITO ATIVO

Conforme disposição constitucional prevista pelo artigo 155, CF/88, o ente competente para instituição do ICMS são os estados membros e o distrito federal.

Esse imperativo existe desde quando o ICMS era reconhecido como IVC - imposto sobre vendas e consignações, que posteriormente transformou-se em ICM - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria.

Tempos mais tarde, com a promulgação da CF/88, o referido imposto sofreu uma ampliação para inserir em seu fato gerador também os serviços de transporte

⁵ BRASIL. Legislação Complementar nº 87/96

interestadual e intermunicipal e de comunicação, e em razão disso a sigla do ICM foi substituída por ICMS.⁶

Fixada a premissa que o caberá aos estados e ao distrito federal a instituição e cobrança do imposto, necessário ainda mencionar que será competente aquele estado onde se verificar a hipótese de incidência do imposto. Já quando tratar-se de mercadoria importada, a competência para cobrança será o local onde está situado o estabelecimento do importador e não aquele por onde a mercadoria estará ingressando no território nacional.

Em suma, a regra geral quanto ao sujeito ativo do imposto é o estado onde a operação mercantil efetivamente ocorre, ou seja, no local onde está localizado o estabelecimento comercial, industrial ou produtor. No entanto, caso a operação mercantil tenha ocorrido no exterior, temos que será devido o ICMS para o estado onde está localizado o destinatário final da mercadoria.⁷

Importante mencionar ainda que os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer meio, são de competência dos estados, no entanto, as operações de transportes ocorridas dentro do mesmo município ficam sob a abrangência do ISSQN (imposto sobre serviço de qualquer natureza).⁸

2.2 MATERIALIDADE E FATO GERADOR

Da análise do artigo 155, II, CF/88 ficam evidentes as múltiplas materialidades do ICMS. Tem-se, portanto, um imposto que incidirá 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.”.⁹

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012. p. 371

⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário. 6ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016. p.398-399

⁸ *Ibidem*, p. 399

⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

O §3º dispõe ainda quanto 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."

Logo, ressalvadas as exceções trazidas pela própria CF/88, apenas o ICMS poderá incidir nas operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações e derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

Diante das informações acima expostas e das particularidades inerentes ao imposto em comento, necessário se faz, para melhor entendimento quanto a sua regra matriz de incidência, analisar o significado das expressões contidas em sua materialidade.

Segundo dispositivo legal constante no artigo 11, §3º, LC 87/96, no estabelecimento comercial serão efetuados as chamadas operações mercantis, sendo considerado estabelecimento aquele local onde a pessoa exerça sua atividade, bem como local onde possam ser encontradas as mercadorias armazenadas.¹⁰

Importante destacar as ilustres observações feitas pelo professor Hugo de Brito Machado ao afirmar que o legislador optou por utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos preferindo referir-se ao gênero "operações".¹¹

Nesse contexto considera-se "operação" todos os atos, contratos, negócios que são rotineiramente utilizados no âmbito empresarial, com finalidade de promover a circulação de mercadoria. Portanto, apesar de a principal operação ser a compra e venda esse contrato por si só não gera o dever de pagar o ICMS até que dele implique a circulação de mercadoria. Nesse sentido a expressão "circulação de mercadoria" deve ser analisada e interpretada em conjunto, e não isoladamente.¹²

A expressão "circulação de mercadoria" exprime a ideia de um negócio jurídico que tem por objeto a transferência de propriedade de um bem. Estão excluídas do conceito, portanto, a mera circulação física.¹³

¹⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011. p 220

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012. p. 376

¹² *Ibidem, loc cit*

¹³ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário. 6ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016. p. 398

Nesse mesmo sentido encontram-se os ensinamentos do professor José Eduardo Soares de Melo, essa circulação seria a passagem de mercadorias entre pessoas, sob um título jurídico, na qual é irrelevante a mera circulação física ou econômica.¹⁴

Isso quer dizer que a simples saída física da mercadoria do estabelecimento seria irrelevante para concretizar a hipótese de incidência do imposto, ou seja, o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não importaria na ocorrência do fato gerador do ICMS.¹⁵

Para o professor Eduardo Sabbag, a circulação sobre a qual o ICMS incidirá, remonta a ideia de alteração de titularidade jurídica do bem.¹⁶

O STJ inclusive dispõe da súmula 166 que definiu que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.¹⁷

No tocante a expressão “mercadoria”, esta apresenta como significado um bem móvel dotado de mercancia.¹⁸

Pode ainda ser igualmente conceituado como bem corpóreo que tem por objeto a sua distribuição para consumo. Esse conceito foi ampliado pela CF/88 ao inserir a energia elétrica, dotada de natureza incorpórea, no âmbito de incidência do ICMS, dado a seu caráter mercantil.¹⁹

Para o professor Sabbag o que define uma mercadoria é a sua destinação, uma vez que trata-se de um bem móvel com aptidão ao comércio. Ressalta ainda que não são mercadorias os bens que o empresário adquire para uso próprio, mas somente o que foi adquirido com a finalidade de venda e revenda.²⁰

Diante do que se expõe cumpre registrar inclusive que a energia elétrica é pacificamente entendida como mercadoria para fins de incidência do ICMS.

¹⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011. p.220

¹⁵ *Ibidem, loc cit*

¹⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ªed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016. p. 1194

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166

¹⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário. 6ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016. p. 398.

¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Op cit. P 220-221

²⁰ SABBAG, Eduardo. *Op cit, loc cit*.

Regina Helena Costa, ao tratar sobre a materialidade do ICMS afirma que houve um alargamento substancial da sua materialidade, na medida em que o ICMS alcança também operações que não tenham por objeto mercadorias, é o caso da regra contida no artigo 155,§2º, IX, ao autorizar a sua incidência sobre:

a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. ²¹

Quanto o conceito de “prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal”, tem-se que constituem fatos geradores, tanto o início da prestação dos serviços, por qualquer via, de pessoas, bens mercadorias e valores ou a utilização por contribuinte, de serviço, cuja prestação tenha iniciado em outro estado e não tenha vinculação com a operação ou prestação subsequente, quanto o ato final do transporte iniciado no exterior, para o caso de ter sido prestado o serviço no exterior, ou cuja prestação tenha iniciado no exterior. ²²

Cumprе enfatizar que o serviço de transmissão de energia elétrica não pode ser considerada como “transporte de mercadorias”, como já foi verificado relativamente à cobrança pelo Paraná na transmissão de energia de Itaipu para Furnas, mas que será igualmente debatido pelo presente estudo em momento oportuno. ²³

Quanto ao conceito de “prestação de serviços de comunicação”, é imperioso a participação de elementos como emissor, mensagem, canal e receptor, independentemente da compreensão do destinatário.

Nessa hipótese, o ICMS incide sobre operações onerosas de serviço de comunicação de qualquer natureza, consistente num negócio jurídico relacionado a uma obrigação de fazer. ²⁴

Finalmente, consideramos importante a conceituação de “importação de bem, mercadoria e serviço”.

Sobre essa materialidade o STF entendeu através da súmula 661²⁵, ser legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro sobre mercadorias

²¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

²² PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011. p.222

²³ *Ibidem, loc cit.*

²⁴ *Ibidem*, p. 225.

importadas do exterior. Ademais o artigo 155, IX, a, CF/88 consta previsão da incidência de ICMS “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior.”

26

Analisada de forma pormenorizada a materialidade do tributo em comento tem-se com mais facilidade de compreensão do seu fato gerador.

Segundo artigo 146 da CF/88 caberá à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria 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.”.²⁷

Como já mencionado no presente estudo, a função da lei complementar na esfera do ICMS não é a de instituir o tributo, a sua finalidade é, em verdade, a promoção de uma uniformidade da matéria em escala nacional.

A lei complementar, assim como a Constituição apresentam-se como limitações ao legislador ordinário, este sim, responsável pela instituição do imposto.²⁸

O professor Hugo de Brito Machado destaca uma questão importante e particular do ICMS no tocante ao ADCT da CF/88, que estabeleceu o prazo de 60 dias, a contar da sua promulgação para criação da referida lei complementar, sob pena de que as regras diretoras do ICMS fossem criadas por meio de convênio entre os Estados e o DF.²⁹

Diante do eminente imperativo constitucional quanto à elaboração de uma lei complementar com a finalidade de definir aspectos específicos do ICMS, a Lei Complementar nº 87 de 1996 foi criada em substituição aos convênios até então existentes.

Segundo intelecção de seu artigo 2º, tem-se que o imposto incidirá sobre:

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 166

²⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012. p. 373.

²⁹ *Ibidem, loc cit.*

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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

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

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Como já dito alhures, a base de cálculo do ICMS é fornecida pelo artigo 155,II,CF, sendo, portanto, a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. A lei complementar veio a esmiuçar essas hipóteses de modo deixar a previsão constitucional mais completa.

O professor Eduardo Sabbag de forma precisa e cirúrgica apresenta o fato gerador do ICMS como a) circulação de mercadoria; b) prestação de serviços de transporte; c) prestação de serviços de comunicação.³⁰

2.3. SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo do ICMS encontra previsão do artigo 4º da LC nº 87/96. Veja-se:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.³¹

Em interpretação ao referido artigo, o professor José Eduardo Soares de Melo afirma que o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito mercantil, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior. Para o ilustre docente, os requisitos de “habitualidade” e de “volume” são aspectos de difícil aferição, pois dotados de subjetividade que inclusive não coadunam com a rigidez da tipicidade tributária.³²

³⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ªed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016.p 1192

³¹ BRASIL. Legislação complementar n 87/96

³² PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011. p.237

São, igualmente, considerados contribuintes do imposto pessoas físicas ou jurídicas, ou mesmo contribuinte não habitual do imposto, que realize operações de importação.³³

Na sua louvável opinião essa extensão dada pela emenda constitucional nº 33/01 quanto à sujeição passiva das pessoas físicas ou jurídicas ainda que não constituam contribuintes habituais do imposto em operações de importação prejudica o enunciado da súmula 660 STF que categoricamente afirma não incidir o ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do imposto.³⁴

Para melhor entendimento quanto a essa habitualidade tão discutida, tem-se primeiro a necessidade de analisar o conceito civil destinado aos “empresários”. Para a doutrina civil o empresário ostenta as seguintes características: a) habitualidade da atividade mercantil exercida; b) monopólio de informações necessárias para ter controle da produção e circulação dos bens ou serviços; c) impessoalidade do empresário quanto à produção e circulação dos bens e serviços.³⁵

No tocante a energia elétrica, que deixou de ser de fornecimento exclusivo do estado, podem ser qualificados como contribuintes todos os envolvidos na atividade, seja o concessionário, permissionário, autorizado de serviço público, ou até o fornecedor independente.³⁶

Ainda no quesito quanto à sujeição passiva do ICMS, temos a possibilidade de inserção na relação jurídico-tributária da figura do responsável tributário, quando for eleito pela lei, pessoa diversa da que tenha realizado o fato gerador. Esse fato se dá no contexto de substituição tributária progressiva, que consiste na escolha de um terceiro para recolher o tributo antes da realização do fato gerador, através da fixação de um marco como fato gerador presumido.³⁷

Na seara da substituição tributária do ICMS, também é corriqueiro a prática do fenômeno inverso, na qual a substituição tributária é regressiva, ou seja, o fato

³³ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011

³⁴ *Ibidem*, p.237

³⁵ *Ibidem*, p. 238

³⁶ *Ibidem*, *loc cit.*

³⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ªed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016.p 1192

gerador ocorrerá em momento anterior ao pagamento, mas sua efetivação será postergada ou diferida. É a prática de recolhimento do tributo em momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador.³⁸

Na realidade normativa é possível definir 3 modalidades de substituição: (a) para trás: na qual o legislador impõe a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto em relação a operações já realizadas; (b) concomitante, caracterizado pela responsabilidade pelo pagamento a outro contribuinte e não aquele que realizou a operação/prestação, de maneira concomitante a realização do fato gerador, essa modalidade é costumeiramente aplicada à serviços de transporte; (c) para frente, na qual o contribuinte recolhe o imposto devido pelas operações próprias, e o devido pelas operações subsequentes, anteriores a realização do fato gerador.³⁹

Essa sistemática encontra previsão expressa no artigo 5º da lei complementar 87/96 que autoriza atribuição a terceiros de responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

A substituição tributária, segundo ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado veio a pretexto de evitar sonegação, principalmente em sua modalidade de antecipação de pagamento.⁴⁰

O ICMS antecipado deveria ser calculado considerando o preço das vendas subsequente. No entanto, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pela Fazenda Pública. Nesse contexto surge o questionamento quanto a certificação de se esse valor fixado seria definitivo ou estaria sujeito a ajustes em face da realização das operações subsequentes com a referida restituição do que foi pago a maior.⁴¹

O ilustre professor entende que considerar o valor pago antecipadamente como definitivo seria remeter ao sistema de pauta fiscal. No entanto, conforme julgamento realizado pelo STF em 2002 restou consignado à possibilidade de antever os valores, ainda que não condizentes com o real valor das operações subsequentes,

³⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ªed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016.p 1192

³⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011.p.241

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012. p.389

⁴¹ *Ibidem, loc cit*

ante a facilitação do regime de arrecadação dos estados, posto as dificuldades de aferir o real valor das transações. ⁴²

A crítica direcionada a esse entendimento encontra fundamento justamente no fato de que está sendo admitida utilização de base de cálculo divorciada da realidade. ⁴³

De igual modo, o professor José Eduardo Soares de Melo critica a tributação fundada em fatos inexistentes ou imagináveis apenas, tendo em vista que as relações jurídicas devem ater-se as imposições tributárias quando ocorrer à subsunção do fato à norma. ⁴⁴

O professor critica, portanto, a aplicação da figura da presunção, pois no âmbito do ICMS os comerciantes/industriais podem deixar de realizar os fatos geradores dos impostos por vários motivos, tais como insolvência, desistência, etc. Para ele não é possível fixar a premissa de que a mercadoria será com toda certeza objeto de circulação tributável. ⁴⁵

No tocante a sujeição passiva indireta deve-se considerar também a figura da solidariedade, sucessão e responsabilidade pessoal por excesso de poder ou infração a lei.

2.4. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é um critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador com a finalidade de quantificar o tributo. ⁴⁶

No caso do ICMS, tratando-se da espécie tributária *imposto*, a sua base de cálculo, por força do imperativo constitucional constante no artigo 146, III, a, CF, há de estar previsto em lei complementar. ⁴⁷

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012. p 390

⁴³ *Ibidem, loc cit*

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011. p.241

⁴⁵ *Ibidem, loc cit.*

⁴⁶ Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. Em Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra. 12º Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010. p. 801

⁴⁷ *Ibidem, loc cit.*

Antes da CF/88 a função de delimitador da base de cálculo do imposto era feito pelo decreto-lei nº 406/68, recepcionado pela Constituição na forma do artigo 34, §5º, ADCT. O constituinte previu ainda no §8º desse mesmo artigo um prazo de 60 dias para elaboração de uma lei complementar necessária à instituição do ICMS, no tocante aos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação, tendo em vista que já havia regulamentação quanto à circulação de mercadoria - devido ao decreto supramencionado que regulamentava o ICM, caso essa regulamentação não ocorresse, haveria de ser feita através de convênio entre os estados.⁴⁸

No entanto, malgrado o comando constitucional restringir-se aos serviços de transporte e comunicação, o convênio nº 66/68 veio a disciplinar integralmente o referido imposto, despertando questionamentos na doutrina e jurisprudência quanto a sua aptidão em revogar o decreto lei, com status de lei complementar e ainda contrariar o dispositivo constitucional do ADCT.⁴⁹

Essas discussões foram finalmente superadas com o advento da LC nº 87/96 que veio a estabelecer normas gerais do ICMS.

Conforme já analisado em tópico específico o fato gerador do ICMS há de ser um acontecimento volitivo expresso por meio de uma operação comercial que, via de regra, é exteriorizado por uma saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, promovida por quem seja empresário, industrial ou produtor com a intenção de transferi-la à disposição de um terceiro.⁵⁰

A expressão financeira desse acontecimento será mensurada pela denominada base de cálculo do tributo, que no caso do ICMS é apurada pelo regime de compensação.⁵¹

Por ser a base de cálculo medida do fato gerador, é possível concluir que no caso do ICMS o objeto será a operação mercantil que constitui o núcleo do fato jurídico ao qual o ordenamento jurídico atribuiu o efeito de gerar uma obrigação tributária.⁵²

⁴⁸ Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. Em Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra. 12º Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010. pp. 801-802

⁴⁹ *Ibidem*, 802

⁵⁰ BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: editora Atlas. 2016. p.517

⁵¹ *Ibidem*, *loc cit.*

⁵² *Ibidem*, p. 519

A regra geral quanto à base de cálculo do ICMS impõe que seja considerado o valor da operação relativa à circulação da mercadoria ou preço do serviço prestado. No entanto, se analisada a LC 87/96 constata-se uma série de peculiaridades quanto a essa questão.

Somente devem integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias ou serviços. Não deverá integrá-la, portanto, elementos alheios ao valor da operação ou do preço praticado, não havendo previsão para incidência do ICMS sobre meras entradas financeiras.⁵³

Na base de cálculo serão incluídas as despesas recebidas do adquirente, ou a estes debitadas, bem como os descontos condicionais a estes concedidos, mas não incluem os chamados descontos incondicionais, por não integrar o valor da operação.⁵⁴

Em não sendo indicado o valor da operação ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo do imposto será o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista e o valor corrente do serviço no local da prestação.⁵⁵

Nesse tópico importante ressaltar a vedação sobre a utilização da denominada pauta fiscal. A jurisprudência do STF repeliu o uso da pauta fiscal normativamente prevista, na qual fixa valores de terminadas mercadorias. Para os casos de substituição tributária, no entanto, a lei acabou por adotar uma espécie de pauta fiscal, mas nesses casos apenas é utilizada para efeito de antecipação de pagamento, podendo o contribuinte caso verificado pagamento a maior, pleitear a restituição da diferença.⁵⁶

Especificamente quanto à base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica tem-se que o imposto incidirá sobre o valor da tarifa da energia elétrica contratada correspondente à demanda efetivamente utilizada, de acordo com enunciado da sumula 391, STJ, e não sobre o total contratado.⁵⁷

Conforme já explanado anteriormente a energia elétrica passou a ser considerada mercadoria para fins de tributação pelo ICMS, tendo como fato gerador a “circulação

⁵³ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares, *Op cit.* p.248

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012. p. 385

⁵⁵ *Ibidem, loc cit.*

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso *Op.cit.* 2012. p. 386

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 391.

de mercadorias” entendendo-se por “circulação” a passagem da mercadoria de uma pessoa para outra, pressupondo transmissão de posse ou propriedade. Dito isto a incidência do ICMS sobre energia elétrica existe em razão da circulação da mercadoria que corresponda à efetiva transferência de “energia elétrica” ao consumidor.⁵⁸

Diante disso, alguns consumidores de grande porte levantaram questionamento quando a impossibilidade de considerar a energia colocada a sua disposição como fato gerador do ICMS, sob a justificativa de que enquanto não houver sua efetiva circulação, não ocorrerá a transmissão da propriedade da energia.⁵⁹

Quanto ao tema sobre demanda contratada, este será tratado com maiores minúcias em tópico específico tendo em vista que o assunto guarda relação com a tese apresentada pelo presente estudo monográfico.

2.5 ALÍQUOTA

A alíquota é um percentual aplicado sobre a base de cálculo para o fim de obter o valor do tributo incidente na operação. Diversamente da ordem constitucional anterior, a CF/88 estabelece que as alíquotas de ICMS poderão ser seletivas em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço, sob forma de possibilitar que os produtos e serviços de primeira necessidade sofram incidência de uma carga tributária menor que os supérfluos.⁶⁰

Diante dessa disposição constitucional questionou-se acerca da obrigatoriedade ou não quanto à seletividade em razão da essencialidade. Seria ela facultativa ou impositiva? O entendimento majoritário da doutrina é de que CF utilizou-se do verbo “poderá” não por acaso, assim sendo trata-se de uma faculdade do fisco ajustar as alíquotas com base na essencialidade do produto ou serviço, diferentemente da seletividade do IPI que é obrigatória.

⁵⁸ NASRALLAH, AMAL. Demanda Contratada, empresas podem pedir restituição do ICMS sobre demanda de potência não utilizada. Disponível em <<http://tributarionosbastidores.com.br/2016/01/28/rep-dem/>> Acesso em 02 de fevereiro de 2017.

⁵⁹ *Ibidem, loc cit.*

⁶⁰ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Em Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra. 12º Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010. p 824

O preceito constitucional estabeleceu para ICMS a seletividade facultativa. No entanto, indica que uma vez optando pela seletividade, o critério a ser adotado será a essencialidade das mercadorias ou serviços sobre os quais o imposto irá incidir.⁶¹

A constituição não asseverou que o imposto poderá ser seletivo e que essa seletividade poderá ser com base na essencialidade. O ICMS em verdade poderá ser seletivo, mas se o for deverá ser de acordo com a essencialidade.⁶²

É incontroverso o fato de que mesmo famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica. No momento histórico atual não é cabível qualquer discussão acerca da essencialidade desse recurso.⁶³

Nesse sentido crítica costumeira se faz ao ICMS incidente sobre operações de energia elétrica, isso porque a alíquota aplicável a este serviço de extrema essencialidade pode chegar a algo em torno de 30% em alguns estados, o que demonstra absoluto contrassenso se comprada a alíquotas aplicáveis sobre serviços e mercadorias não tão essenciais quanto energia.

Há quem sustente não ser a energia o item mais essencial para a dignidade humana, tal como se enquadra o alimento constante na cesta básica, mas é fato incontroverso que a energia não é bem supérfluo, tal como o são bebidas e cigarros. Nesse sentido, deveria ser tributada no máximo pela mesma alíquota das demais mercadorias e serviços que na maioria dos estados é de 17%, jamais em alíquotas entre 25% e 30%.⁶⁴

O ônus representado pelo ICMS sobre energia elétrica jamais poderá ser o mesmo verificado sobre a generalidade das mercadorias, e muito menos igual ou de próximo valor aos aplicados á mercadorias suntuárias ou supérfluas.⁶⁵

De todo modo, o conceito de mercadorias e serviços supérfluos não pode ficar ao alvedrio do legislador. Segundo Sacha Calmon, adotada a seletividade, tem o contribuinte o direito de procurar o judiciário para que este declare a luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais do país, qual mercadoria ou serviço é supérfluo.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 115. Ago. São Paulo. 2008. p. 50

⁶² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. "A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS, em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 62, São Paulo, nov. 2000, pp. 71/72

⁶³ *Ibidem, loc cit.*

⁶⁴ *Ibidem, p 73*

⁶⁵ *Ibidem, p.74*

Para o professor, a seletividade do ICMS olha em primeiro plano para população, assim sendo o carro como gênero não é supérfluo embora um carro da Mercedes Benz seja. ⁶⁶

O artigo 155, §2º, CF/88 estabelece quanto ao tema que:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

A disciplina básica do ICMS distingue para efeito de aplicação de alíquota 5 tipos de operações, a saber: operações internas, operações interestaduais com contribuinte do ICMS, operações interestaduais com contribuinte do ICMS na condição de consumidor final, operações interestaduais quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, operações destinadas ao exterior. ⁶⁷

As operações internas são fixadas por meio de leis e as alíquotas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais envolvendo as mesmas mercadorias ou serviços. No entanto, o senado poderá estabelecer alíquotas mínimas, inclusive inferiores às interestaduais, mediante resolução de iniciativa de 1/3 aprovada por maiores. Essa prerrogativa também pode ser exercida através de convênio entre os estados. O senado poderá ainda fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico entre estados, mediante 2/3 de aprovação de seus membros por maioria absoluta. ⁶⁸

A operação interestadual com destinatário contribuinte do ICMS situado em outro estado tem suas alíquotas fixadas por resolução no senado, de iniciativa do presidente da república ou de 1/3 dos senadores, aprovada por maioria absoluta dos membros do senado. ⁶⁹

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14º ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2015. pp. 326-327.

⁶⁷ Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. Em Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra. 12º Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010. p 824

⁶⁸ *Ibidem*, p 825

⁶⁹ *Ibidem*, *loc. Cit.*

Para as operações interestaduais com destinatário final consumidor final a regra é a mesma da anterior, no entanto, o destinatário deverá recolher ao estado em que estiver situado imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a mesma base de cálculo.⁷⁰

Quando tratar-se de operações onde o destinatário não for contribuinte aplicar-se-á alíquota interna.

Já nas operações de exportação, o senado federal por iniciativa do presidente da república ou de 1/3 do senado, mediante aprovação de maioria absoluta, fixará resolução de alíquotas de ICMS para saídas ou prestações de serviços destinadas ao exterior. Essa norma, no entanto, perdeu a eficácia, pois a LC nº 87 prevê a não incidência do imposto sobre mercadorias e serviços destinadas ao exterior.⁷¹

⁷⁰ Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. Em Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra. 12ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010. p 825

⁷¹ *Ibidem*, p 825-826

3. DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA

Costuma-se denominar incidência tributária o fenômeno jurídico marcado pela subsunção de um fato a uma hipótese legal. Diante disso tem-se como consequência a comunicação do fato à previsão normativa.⁷²

A incidência do preceito normativo torna um determinado fato em jurídico, atribuindo-lhe consequências jurídicas e, conforme ensinamentos do professor Pontes de Miranda, “para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas, isto é, normas abstratas, incidam sobre eles, desçam, encontrem os fatos colorindo-os, fazendo-os jurídicos.”⁷³

Diante dos conceitos fornecidos é possível concluir que a hipótese de incidência traz a descrição genérica de um fato, designa sujeito ativo, fornece conceito legal e critérios para identificação do sujeito passivo, fixa momento para sua configuração, local e modo, além de fornecer critério genérico de mensuração para seu cálculo.⁷⁴

Já o fato que acontece no mundo dos fenômenos que será subsumido a hipótese legal pode ser chamado de “fato imponible”, é um fato concretamente ocorrido, de forma que já tem definido seu sujeito ativo, passivo, ocorrência em local, forma e hora especificados com medida determinada para apuração de valor.⁷⁵

No âmbito do ICMS, conforme já exaustivamente retratado no capítulo anterior tem-se a) operações relativas à circulação de mercadoria; b) transporte interestadual e intermunicipal; c) serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A produção, o transporte e o fornecimento de energia elétrica constituem realidades da vida cotidiana. O professor Hugo de Brito Machado defende, inclusive, a

⁷² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6º ed. 9º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2008. pp. 45-46

⁷³ BORSOI Apud, ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* 2008. p. 46

⁷⁴ *Ibidem*, p. 74

⁷⁵ *Ibidem*, *loc. Cit.*

necessidade de submissão dessas operações a um regime tributário próprio, criticando a sua fixação como materialidade da hipótese de incidência do ICMS.⁷⁶

Apesar de bastante pertinente a crítica do ilustre professor, o fato é que o ICMS tem ampla aplicação no fornecimento de energia elétrica de modo que para todos os efeitos a energia elétrica pode ser considerada mercadoria e, portanto, pode ser considerada fato gerador do tributo em comento.

3.1 FATO GERADOR DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

A CF/88 estabeleceu na base econômica do ICMS, operações relativas à energia elétrica, uma vez que tal parágrafo enuncia que nenhum outro imposto, com exceção do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica. Veja-se:

Art. 155. (*omissis*).

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o artigo 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.

Com efeito, o art. 82, I, do Código Civil de 2002, expressamente consagra, para fins legais a energia elétrica como bem móvel. Veja-se:

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I – as energias que tenham valor econômico;

Desse modo, como o art. 110 do Código Tributário Nacional preconiza que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir competências tributárias, tem-se que a energia elétrica, como bem corpóreo dotado de mercancia, compõe a base econômica do imposto.⁷⁷

Diante da opção legislativa em considerar energia elétrica como mercadoria, opção esta que o professor Hugo de Brito intitula “infeliz”, resultam algumas situações de

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 115. Ago. São Paulo. 2008. p.48

⁷⁷ CHAGAS, Erick Joseph Rabelo. O ICMS NA Energia Elétrica e seus aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-energia-eletrica-e-seus-aspectos-material-e-quantitativo-da-hipotese-de-incidencia-tributaria,56374.html> > Acesso em 10 de janeiro de 2017.

difícil resolução. O professor menciona a questão relativa à imunidade das operações interestaduais, estabelecida pelo artigo 155, §2º, inciso X, alínea “b”, que o STF desconsiderou argumentando que tal imunidade fora destinada ao estado de destino, ao qual deverá tributar integralmente a energia elétrica consumida no território, desconsiderando a não-cumulatividade nas hipóteses de já ter sido tributada antes da operação interestadual.⁷⁸

Sobre o tema o art. 2º, §1º, III, da LC 87/96 dispõe que:

art. 2º. (*omissis*).

§ 1º O imposto incide também:

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

Nesse sentido é visível à afronta direta ao disposto na alínea “b”, X, § 2º, do art. 155, da CF/88, pois permitiu a incidência do ICMS nas operações interestaduais, desde que não haja operação de industrialização ou comercialização.

Como delimitador do fato gerador do ICMS sobre a Energia Elétrica o Código Tributário Nacional em seu artigo 74, dispõe que ICMS incidirá sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país.⁷⁹

Diante disso e através de uma interpretação conforme da Constituição de 1988, as hipóteses de incidência material ali delimitadas devem fazer incidir o ICMS globalmente sobre os fatos referentes a operações relativas à energia elétrica.⁸⁰

Segue-se a seguir dicção do art. 74 do CTN:

Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:

I – a produção, como definida no artigo 46 e seu parágrafo único;

II – a importação, como definida no artigo 19;

III – a circulação, como definida no artigo 52;

IV – a distribuição, assim entendida a colocação do produto no estabelecimento consumidor ou em local de venda ao público;

V – o consumo, assim entendida a venda do produto ao público;

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 115. Ago. São Paulo. 2008. p.48

⁷⁹ CHAGAS, Erick Joseph Rabelo. O ICMS NA Energia Elétrica e seus aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-energia-eletrica-e-seus-aspectos-material-e-quantitativo-da-hipotese-de-incidencia-tributaria,56374.html> > Acesso em 10 de janeiro de 2017.

⁸⁰ *Ibidem, loc cit.*

Desta feita, de acordo com o afirmado quanto ao fato gerador do ICMS, a sua incidência sobre operações de energia elétrica tem como delimitação: a produção, a importação, a circulação, a distribuição e o consumo de energia.⁸¹

Mais especificamente quanto ao estado da Bahia, o decreto 5444 de 1996 que regulamento o ICMS estabelece em seu artigo 2º, §3º que:

§ 3º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semoventes e energia elétrica, suscetível de circulação econômica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo imobilizado do estabelecimento.

Diante do que se expõe não pairam dúvidas quanto a configuração da energia elétrica como mercadoria e por consequência como fato gerador do ICMS.

3.2 DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA

Paulo de Barros Carvalho define base de cálculo como sendo uma grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, que se destina a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico para que, aliando-se a alíquota, seja determinado o valor pecuniário da obrigação tributária.⁸²

Geraldo Ataliba em análise sobre este mesmo conteúdo descreve base de cálculo como sendo uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica como forma de fixar um critério para determinação do *quantum*.⁸³

Impende notar, portanto, que a base de cálculo traduz-se como a dimensão do aspecto material contida na hipótese de incidência e é sempre mensurável.⁸⁴

⁸¹ CHAGAS, Erick Joseph Rabelo. O ICMS NA Energia Elétrica e seus aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-energia-eletrica-e-seus-aspectos-material-e-quantitativo-da-hipotese-de-incidencia-tributaria,56374.html> > Acesso em 10 de janeiro de 2017.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 6ªed. São Paulo: Editora Saraiva.1993. p. 226

⁸³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6º ed. 9º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2008. p. 108

⁸⁴ COELHO, Paulo Magalhães da Costa. A base de cálculo do ICMS nas operações de consumo de energia elétrica e telefonia em Revista de Direito Tributário, nº 11. Ago. São Paulo. 1996. p. 86-87

Como já mencionado no presente estudo, a grandeza mensurável que se extrai da hipótese de incidência do ICMS é o valor da operação relativa à circulação de mercadoria. Por simples lógica a base de cálculo do ICMS é o valor da operação.⁸⁵

No âmbito do ICMS energia elétrica não é difícil concluir que a base de cálculo há de ser o valor do consumo e apenas ele. No entanto, conforme critica elaborada pelo Juiz de Direito da 8ª vara da Fazenda Pública, Paulo Magalhães quanto ao estado de São Paulo, o cálculo procedido pelas concessionárias, ainda que autorizado por lei, ofende a constituição federal na medida em que implica acréscimos e adulterações no valor da operação.⁸⁶

O dispositivo constitucional infringido por essa logística de cálculo é o artigo 34, §9º do ADCT, que por sua vez dispõe que o ICMS sobre energia elétrica será calculado sobre o preço praticado na operação final.⁸⁷

A CF/88 quis referir-se ao valor das operações tributadas como aquela que implica na entrega da mercadoria ao consumidor, no caso em tela a energia consumida.⁸⁸

Conclui-se, portanto, que o valor da base de cálculo deve corresponder ao consumo, custo e preço da energia elétrica. Não há qualquer autorização constitucional para agregar qualquer outro valor, como, por exemplo, o próprio imposto, que segundo autorização da lei paulista nº 6.374/89 em seu artigo 33 autoriza a inclusão do imposto em sua base de cálculo.⁸⁹

O regulamento do ICMS no estado da Bahia estabelece que:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

a) o preço corrente da mercadoria ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador de energia;

Nesse mesmo sentido tem-se a LC 87/96 ao estabelecer que:

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;

⁸⁵ COELHO, Paulo Magalhães da Costa. A base de cálculo do ICMS nas operações de consumo de energia elétrica e telefonia em Revista de Direito Tributário, nº 11. Ago. São Paulo. 1996. p. 87

⁸⁶ *Ibidem, loc cit.*

⁸⁷ *Ibidem, loc cit.*

⁸⁸ *Ibidem, loc cit.*

⁸⁹ *Ibidem, loc cit.*

A eleição do preço do fornecimento como base de cálculo do ICMS nas operações de energia elétrica decorre da qualificação da operação tributada. As normas infraconstitucionais e constitucionais determinam de forma expressa que somente a operação que decorrer a saída de energia poderá servir como base de cálculo do ICMS.⁹⁰

Diante disso não restam dúvidas que no campo de incidência do ICMS sobre operações de energia elétrica a base de cálculo deverá ser o preço da energia que consiste na demanda consumida pelo consumidor.

3.3 ASPECTO TEMPORAL DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

O ordenamento jurídico pátrio lastreado na LC nº 87/96 estabelece em seu artigo 12, I e XII que considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro de mesma titularidade.

A opção legislativa pelo aspecto temporal do ICMS foi à saída do estabelecimento comercial. Assim sendo, antes da saída da energia elétrica do estabelecimento gerador ou da entrada no estabelecimento consumidor não haverá incidência do imposto.

No entanto, é imperioso entender quando efetivamente ocorre à saída da energia elétrica do estabelecimento produtor.

A resolução da ANEEL 417/2010, que estabelece condições gerais de fornecimento de Energia elétrica, dispõe que:

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

O ponto de entrega mencionado da legislação pode se considerado o relógio medidor situados nos limites da via pública. A energia só será efetivamente individualizada, caracterizando sua circulação de mercadoria, caracterizando o fato

⁹⁰ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 58

gerador do ICMS, quando passar pelo relógio e adentrar nas dependências para efetivo consumo. ⁹¹

Não é possível admitir momento anterior, pois até a passagem pelo relógio medidor à energia elétrica é apenas corrente fluindo pelas redes de distribuição, sem qualquer destinatário específico. ⁹²

⁹¹ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p.56-57

⁹² *Ibidem, loc cit.*

4. A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD) E DE TRANSMISSÃO (TUST) DE ENERGIA ELÉTRICA

A cadeia produtiva do setor elétrico pode ser sintetizada em geração, transmissão e distribuição de energia. Como escopo do presente estudo, tem-se a análise sobre a possibilidade de incidência do ICMS sobre o valor cobrado do consumidor final que acaba por englobar todos os custos da cadeia produtiva, incluindo a remuneração destinada às distribuidoras, tendo por consequência a incidência do ICMS sobre tarifas de uso do sistema de distribuição (TUSD) e transmissão (TUST).

4.1 ASPECTOS GERAIS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

Inicialmente, imperioso se faz retratar sobre a estrutura setorial dos contratos que garantem acesso aos sistemas da rede elétrica, vez que fundamental para completa compreensão sobre a impossibilidade de inclusão da TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS.

Em 1995 o governo brasileiro aprovou duas leis de suma importância para o setor elétrico. A primeira delas foi a Lei 8.987/95 que tratou de regular as concessões de obras públicas, entrada de capital privado e o novo sistema de licitações competitivas para a obtenção das concessões.⁹³

A segunda foi a Lei 9.074/95, que criou as figuras do consumidor livre e do produtor independente de energia e institucionalizou o livre acesso as redes de transporte de energia.⁹⁴

Essa reestruturação regulamentar do setor elétrico brasileiro teve por objetivo a introdução da competição nos sistemas de geração e comercialização de energia elétrica, de modo a possibilitar a inserção de novos agentes no setor e garantir o livre acesso aos serviços de rede.⁹⁵

⁹³ SILVEIRA, Fabricio Valdir. Impacto dos impostos no preço final de energia elétrica em Santa Catarina. Monografia. Florianópolis. 2013. p. 35

⁹⁴ *Ibidem, loc cit.*

⁹⁵ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 50

Diante desses fatos e da pressão exercida pelos grandes consumidores de energia elétrica, o Ministério de Minas e Energia propôs o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro o qual apresentou a necessidade de proceder a desverticalização das empresas de energia elétrica, de modo a dividi-las nos segmentos de geração, transmissão e distribuição.⁹⁶

Essa medida viria a incentivar a competição nos segmentos de geração e comercialização, além de manter sobre regulação os setores de distribuição e transmissão de energia elétrica, considerados como monopólios naturais. Na sequência foi sinalizada também a necessidade de criação de um órgão regulador que passou a se chamar Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de um operador para administrar a operação da rede elétrica do sistema elétrico nacional, denominado: Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) e de um ambiente para a realização das transações de compra e venda de energia elétrica através do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE).⁹⁷

Por conta disso, o setor elétrico brasileiro atualmente é submetido a determinado grau de regulação, de modo que os segmentos de rede (transmissão e distribuição) são regulados de forma expressiva e remunerados por meio de tarifas fixadas pela ANEEL.⁹⁸

Diante dessa nova estrutura apresentada e com objetivo de segregar as atividades exercidas de formas competitiva das que devem ser exercidas sob a forma de monopólio, estabeleceu-se dois ambientes de contratação de energia elétrica: ambiente de contratação regulada (ACR), reconhecida pelo mercado cativo e o ambiente de contratação livre (ACL).⁹⁹

O primeiro visa o atendimento aos consumidores cativos (residenciais, por exemplo), através de distribuidores locais de forma exclusiva por meio de contratos regulados.

⁹⁶ SILVEIRA, Fabricio Valdir. Impacto dos impostos no preço final de energia elétrica em Santa Catarina. Monografia. Florianópolis. 2013. p. 34

⁹⁷ *Ibidem, loc cit.*

⁹⁸ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p.50-51

⁹⁹ *Ibidem, loc cit.*

As distribuidoras locais são remuneradas por meio de tarifas, reguladas pela ANEEL, a qual deve incluir todos os custos utilizados para o fornecimento de energia.¹⁰⁰

Já o ambiente de contratação livre (ACL), compreende no fornecimento aos consumidores livres, por intermédio de contratos livremente negociados, remuneradas por preço.¹⁰¹

Nesse ambiente de contratação, a energia elétrica é negociada livremente entre os comercializadores e os consumidores, tendo por base firmamento de contratos de compra e venda que estabelecem as condições de sua realização, onde é possível constatar as principais vantagens: negociar o preço da energia, adequação do montante de energia ao perfil de consumo, contratos de curto, médio e longo prazo e gerenciamento da energia como matéria prima.¹⁰²

Para viabilizar a compra de energia pelos consumidores livres junto à concessionária de sua escolha e assegurar um ambiente verdadeiramente competitivo nos setores de geração e comercialização, é garantido a todos os agentes, pleno acesso aos sistemas de rede, este compreendido como sistema de distribuição e transmissão. Adicionalmente ao contrato de compra e venda de energia, os consumidores livres devem celebrar também os contratos referentes ao uso desse sistema de rede, são eles o contrato de uso do sistema de transmissão (CUST) e o contrato de uso do sistema de distribuição (CUSD), além dos contratos de conexão que garantem pleno acesso ao sistema.¹⁰³

Sobre esses contratos, sua definição encontra respaldo na resolução nº 281/99 da ANEEL. Veja-se:

art. 10. O acesso aos sistemas de transmissão e de distribuição será regido pelos Procedimentos de Rede, Procedimentos de Distribuição, pelos contratos celebrados entre as partes e pelas normas e padrões específicos de cada concessionária ou permissionária.

§ 1º. Para o acesso a instalações de transmissão componentes da Rede Básica, os usuários deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o ONS, estabelecendo as condições técnicas e as obrigações relativas ao uso das instalações de transmissão, e o Contrato de Conexão com a concessionária de transmissão no ponto de acesso,

¹⁰⁰ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p.50-51

¹⁰¹ *Ibidem, loc cit.*

¹⁰² SILVEIRA, Fabrício Valdir. Impacto dos impostos no preço final de energia elétrica em Santa Catarina. Monografia. Florianópolis. 2013. p 36

¹⁰³ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Op cit. 2005. São Paulo. p. 51

estabelecendo as responsabilidades pela implantação, operação e manutenção das instalações de conexão e os respectivos encargos.

(...)

§ 3º. As unidades geradoras despachadas centralizadamente pelo ONS, mesmo que estejam diretamente conectadas ao sistema de distribuição, ou por meio de instalações de uso exclusivo, deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o ONS.

A remuneração respectiva que decorre da celebração de cada um desses contratos denomina-se encargo de Uso do Sistema de Transmissão ou Encargo de Uso do Sistema de Distribuição, e seus valores são determinados e fixados pela Agência Reguladora sob a denominação de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

De maneira diversa ao de formação do preço pela compra e venda de energia, o uso dos sistemas de rede pelo mercado livre é remunerado mediante tarifa, regulada pela ANEEL.¹⁰⁴

Os serviços de distribuição são considerados monopólios naturais, na medida em que são garantidos aos concessionários, área de atuação exclusiva. As linhas de distribuição serão instaladas e operadas por um agente específico, justamente porque se diferente o fosse cada distribuidora teria sua própria estrutura de distribuição e a livre concorrência acabaria por encarecer os custos da distribuição. Dessa forma, o monopólio natural garante uma atuação estatal no setor e é considerado para alguns como uma “falha de mercado”.¹⁰⁵

A sistemática delineada pela ANEEL quanto ao uso do sistema de transmissão e distribuição, pode ser melhor compreendida da leitura do texto abaixo. Veja-se:

O serviço de transporte de grandes quantidades de energia elétrica por longas distâncias é feito utilizando-se uma rede de linhas de transmissão e subestações em tensão igual ou superior a 230 kV, denominada Rede Básica. (A Resolução Normativa nº 067/2004 estabelece as regras de composição da Rede Básica). Qualquer agente do setor elétrico, atendendo exigências técnicas e legais, tem direito à utilização desta Rede Básica. Este é o chamado Livre Acesso, assegurado em Lei e garantido pela ANEEL.

A operação e administração da Rede Básica é atribuição do Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS, pessoa jurídica de direito privado, autorizado pelo Poder Concedente, regulado e fiscalizado pela ANEEL, e integrado pelos titulares de geração, transmissão, distribuição,

¹⁰⁴ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 51

¹⁰⁵ MARIANI, Rômulo Greff. Tarifas de Serviço de Distribuição de Energia Elétrica: uma Relação entre Garantias e Incentivos à eficiência. Revista Defensoria pública da União. Jul-Ago. 2011. p. 130

comercialização e também pelos consumidores com conexão direta à Rede Básica. Neste contexto, o ONS tem a responsabilidade de gerenciar o despacho de energia elétrica das usinas em condições otimizadas. A Receita Anual Permitida (RAP) é a remuneração que as transmissoras recebem para disponibilizar o sistema ao Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) e prestar o serviço público de transmissão aos usuários. Seu valor, para as transmissoras decorrentes de licitação, é aquele obtido como resultado do leilão de transmissão e é pago às transmissoras a partir da entrada em operação comercial de suas instalações, com revisão a cada cinco anos, nos termos dos contratos de concessão. O pagamento do uso do sistema de transmissão é feito por meio da aplicação das Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão – TUST, conforme Resolução Normativa ANEEL nº 559/2013. As tarifas são reajustadas anualmente no mesmo período em que ocorrem os reajustes da RAP das concessionárias de transmissão. Esse período tarifário inicia em 1º de julho do ano de publicação das tarifas até 30 de junho do ano subsequente. O cálculo da TUST é realizado a partir de simulação do Programa Nodal, que utiliza como dados de entrada a configuração da rede, representada por suas linhas de transmissão, subestações, geração e carga e a RAP total a ser arrecadada no ciclo.

A parcela principal da TUST, a TUST-RB refere-se às instalações de transmissão integrantes da Rede Básica, com nível de tensão igual ou superior a 230 kV, utilizada para promover a otimização dos recursos elétricos e energéticos do sistema e, portanto, é aplicável a todos os usuários. O serviço de transmissão prestado pelas unidades transformadoras previstas no Art. 2º da REN nº 67/2004 é pago por distribuidoras que dele se beneficiam, mediante parcela específica da TUST, denominada TUST-FR, que incorpora, ainda, os custos de transporte associados às Demais Instalações de Transmissão - DITs compartilhadas entre as concessionárias de distribuição.

Ademais, a Tarifa de Transporte de Itaipu, aplicável às distribuidoras cotistas, remunera as instalações de transmissão de uso exclusivo associado à usina Itaipu Binacional

A REN nº 666/2015 disciplina as regras de contratação do uso da Rede Básica bem como regulamenta as disposições relativas às instalações de transmissão de energia elétrica destinadas a interligações internacionais de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 17 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995.

106

Entender a logística de funcionamento do sistema é de suma importância para entender a origem das tarifas cobradas ao longo da cadeia de transmissão e distribuição de energia.

Para melhor entendimento da cadeia produtiva, temos os vendedores de energia sob a forma de geradores públicos, produtores independentes e auto-produtores. O acesso a essa energia produzida pode ser realizado por meio de contratos livremente negociados, contratos regulados pela ANEEL ou diretamente acessados junto aos produtores. No caso específico dos consumidores cativos esse acesso é feito por intermédio de uma distribuidora que pode ser uma concessionária ou

¹⁰⁶ Informações técnicas fornecidas pela ANEEL. Disponível em <http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=97&idPerfil=2> Acesso em: 05 de fevereiro de 2017

permissionária do serviço público, mediante pagamento de uma tarifa regulada pela agência reguladora.

Tanto a compra realizada no ambiente de contratação livre quanto regulado será intermediada pelo mercado atacadista de energia.

Segundo Ganim, o Mercado Atacadista de Energia (MAE) tem como função intermediar todas as transações de compra e venda de energia elétrica de cada um dos sistemas elétricos interligados. Desta forma, o MAE não compra nem vende energia, apenas viabiliza estas transações entre os agentes do mercado. Participam do MAE todos os geradores com capacidade superior a 50MW, todos os varejistas - distribuidores ou comercializadores de energia - com carga superior a 100GW/h/ano e todos os grandes consumidores com demanda acima de 10 MW. ¹⁰⁷

4.2 DO REGIME DE REMUNERAÇÃO

Diante do novo modelo do setor elétrico, ficou estabelecido que as tarifas do serviço público concedido serão fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras previstas na lei 8.987/95, no edital e no contrato.

Com a criação da lei 9.427/96, a ANEEL foi constituída e previu que a apropriação de ganhos de eficiência empresarial e da competitividade nas concessões de serviço público de energia elétrica. Dessa forma, deixou de vigorar o antigo sistema de remuneração baseada no custo histórico e passou a adotar o sistema de “*price cap*” ou “*serviço pelo preço*”. Por meio dele, quando da assinatura do contrato de concessão ou permissão, a distribuidora e o poder concedente ajustam as tarifas máximas a serem aplicadas pela concessionária e que serão reajustadas no decorrer do tempo. ¹⁰⁸

Esse regime tem por finalidade fortalecer a eficiência, na medida em que o poder concedente fixa no contrato conjunto de regras que permitem às empresas mais eficientes a apropriação dos ganhos que superam o modelo adotado no mercado. ¹⁰⁹

¹⁰⁷ GANIM, Antonio. **Setor Elétrico Brasileiro**: Aspectos regulamentares e tributários. Rio de Janeiro: Canal Energia, 2003. p.129

¹⁰⁸ MARIANI, Rômulo Greff. Tarifas de Serviço de Distribuição de Energia Elétrica: uma Relação entre Garantias e Incentivos à eficiência. Revista Defensoria pública da União. Jul-Ago. 2011. p. 131

¹⁰⁹ *Ibidem, loc. cit.*

Em síntese, o sistema de remuneração ocorre da seguinte forma: a agência reguladora com base na chamada “empresa de referência” mede a produtividade das concessionárias. Quanto mais os custos ficarem aquém dos da “empresa de referência” mais ineficiente ela será, e por consequência, irá auferir menor remuneração. No entanto, caso a boa gestão empresarial faça com que ela opere de maneira mais eficiente, do que a “empresa de referência”, a distribuidora irá auferir maiores ganhos. ¹¹⁰

Existe nesse sistema o denominado fator X, que é uma taxa de compartilhamento dos ganhos de eficiência com os consumidores. Sobre a tarifa fixada será subtraído o valor a título de ganhos de produtividade, que representará uma diminuição tarifária com base na eficiência. O sistema permite que, com base na eficiência, as empresas lucrem os ganhos que ultrapassem o fator X, e os consumidores tenham os seus encargos diminuídos com base também nesses custos eficientes. ¹¹¹

No entanto, os incentivos à eficiência se encontram em somente parte da tarifação sobre a energia elétrica. A tarifa cobrada pela distribuidora também é composta por custos sobre os quais ela não possui qualquer gerência, e que serão neutralizados das suas operações. No tocante a esses custos específicos não há o que se falar em “gestão”, mas em repasse integral, de maneira que ela não tenha nem prejuízo nem ganho com a sua variação, em observância ao equilíbrio econômico financeiro do contrato. ¹¹²

Os contratos de concessão de serviço de distribuição de energia elétrica, portanto, comportam duas parcelas do regime tarifário. A “parcela A” e a “parcela B”. ¹¹³

A parcela A envolve custos “não gerenciáveis”, são os custos com transporte, tributos, encargos setoriais, dentre outros. Por esse motivo são inteiramente repassados aos consumidores, como forma de manter o equilíbrio econômico e financeiro contratual. ¹¹⁴

¹¹⁰ Rômulo Greff. Tarifas de Serviço de Distribuição de Energia Elétrica: uma Relação entre Garantias e Incentivos à eficiência. Revista Defensoria pública da União. Jul-Ago. 2011. p. 132

¹¹¹ *Ibidem*, loc. Cit.

¹¹² *Ibidem*, p. 133

¹¹³ *Ibidem*, loc. cit.

¹¹⁴ *Ibidem*, loc. cit.

Já a parcela B, engloba os custos administráveis sujeitos ao controle e influência das práticas relacionadas à gestão empresarial. Nessa parcela que encontramos os incentivos à eficiência mencionados anteriormente. ¹¹⁵

4.3 DA TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST) E DA TAXA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD)

A transmissão de energia é feita através dos sistemas de transmissão, compostos por torres, cabos, isoladores, subestações. Já a distribuição, opera através de postes, fios, transformadores. ¹¹⁶

As tarifas de fornecimento de energia elétrica são divididas em duas categorias: a primeira corresponde aos custos da energia em si, denominada de Tarifa de Energia Elétrica (TE) e a segunda correspondente aos custos do transporte, denominada Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição ou TUSD. ¹¹⁷

A TUSD para fins didáticos tem como finalidade:

- a) faturamento de encargos de uso dos sistemas de distribuição de consumidores livres; b) faturamento de encargos de uso dos sistemas de distribuição de unidades geradoras conectadas aos sistemas de distribuição; c) abertura das tarifas de fornecimento dos consumidores cativos para fins de realinhamento tarifário, conforme o disposto no Decreto 4.667 de 4 de abril de 2003. d) faturamento de encargos de uso dos sistemas de distribuição de distribuidoras que acessam os sistemas de distribuição de outra distribuidora. ¹¹⁸

De acordo com as diretrizes traçadas pelo novo modelo setorial, no qual é garantido livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão, tais acessos não podem ser competitivos, e por essa razão são regulados por tarifa. Esse livre acesso visa a assegurar a comercialização direta de produtores e consumidores no sistema elétrico, contribuindo para redução de custos e para modicidade nas tarifas do consumidor final (resolução aneel 281/99). ¹¹⁹

¹¹⁵ Rômulo Greff. Tarifas de Serviço de Distribuição de Energia Elétrica: uma Relação entre Garantias e Incentivos à eficiência. Revista Defensoria pública da União. Jul-Ago. 2011. p.134

¹¹⁶ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p 53

¹¹⁷ SILVEIRA, Fabrício Valdir. Impacto dos impostos no preço final de energia elétrica em Santa Catarina. Monografia. Florianópolis. 2013. p. 40

¹¹⁸ *Ibidem*, p.45

¹¹⁹ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Op cit. 2005. p. 53

Por essa razão o acesso aos sistemas foi segregado da geração e da comercialização da energia e passou a ser regulado de forma autônoma pelos contratos firmados entre os consumidores e as concessionárias e pela legislação setorial. Desse modo todas as parcelas do custo do acesso ao sistema de rede foram extraídas do preço aplicáveis aos consumidores livres e incluídos nas tarifas que visem à remuneração da disponibilização do uso das redes (transmissão e distribuição).¹²⁰

Nesse novo modelo setorial, a segregação da transmissão das atividades de geração e de comercialização, implicou na total dissociação entre o acesso aos sistemas de rede e o fornecimento. Por conta disso a contraprestação da venda para consumidores livres é preço (regulado pela iniciativa privada) e a contraprestação da disponibilização dos sistemas de distribuição e transmissão é realizada mediante tarifa (público).¹²¹

A resolução 417/10 da ANEEL define como encargo de uso do sistema de distribuição o seguinte:

XXIX – encargo de uso do sistema de distribuição: valor em Reais (R\$) devido pelo uso das instalações de distribuição, calculado pelo produto da tarifa de uso pelos respectivos montantes de uso do sistema de distribuição e de energia contratados ou verificados;

Desse modo é possível denotar certa semelhança ao que acontece com a demanda reservada de potência, a TUSD e a TUST independem do efetivo consumo de energia e são calculadas com base nos montes de uso contratados, disponibilizados ou verificados nos pontos de conexão.¹²²

A TUSD e TUST são faturadas de forma dissociada do fornecimento de energia, ainda que o valor pago a título de demanda reservada de potência seja cobrado junto a fatura de fornecimento, isso não quer dizer que demanda e consumo sejam a mesma coisa.¹²³

O contrato de uso dos sistemas de distribuição e transmissão (CUSD e CUST) tem por objetivo assegurar que o montante de uso dos sistemas de distribuição e de

¹²⁰ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p.51

¹²¹ *Ibidem*, p. 53

¹²² *Ibidem*, loc. cit.

¹²³ *Ibidem*, loc. cit.

transmissão seja equivalente ao consumo de energia pretendido pelo consumidor. Trata-se de uma regulação de “quanto” da rede de distribuição e transmissão deverá ser disponibilizado ao consumidor. ¹²⁴

Luciana Goullar e João Décio ao tratar do tema fazem uma analogia desse sistema ao sistema de fornecimento de água, o “montante de uso” do sistema elétrico equivale à bitola da tubulação necessária para viabilizar o consumo de água pretendido. Ou seja, apesar de necessária à viabilização do consumo, a tubulação é elemento autônomo ao efetivo consumo. Na seara do sistema elétrico, a tubulação equivale ao sistema de rede, como se o consumidor contratasse a disponibilização do uso de determinada tubulação, cuja bitola seria definida pelo volume de água a ser consumido. ¹²⁵

A TUSD e TUST diferentemente, da tubulação de água que é definida pela largura do encanamento, é definida pela potência que o sistema deve dispor para atender as instalações elétricas das unidades consumidoras. ¹²⁶

Essas tarifas decorrem de uma imposição contratual e devem ser arcadas em sua integralidade dissociada do real consumo de energia, pois o CUST e o CUSD regulam a disponibilização do uso das redes de distribuição e de transmissão, que é atividade autônoma ao fornecimento de energia, ou seja, por determinação contratual, o consumidor deverá arcar com o montante integral pactuado em contrato, mesmo que montante de uso do sistema seja inferior ao que foi contratado. ¹²⁷

Outro contrato firmado pelo consumidor caso queira fazer uso do sistema de transmissão e distribuição são os contratos de conexão. A conexão tem por finalidade viabilizar a instalação técnica para fazer uso do sistema de distribuição e transmissão. Igualmente a TUST e a TUSD, esse encargo é dissociado do efetivo consumo, pois não remuneram o consumo, mas são apenas o ressarcimento pelos

¹²⁴ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Décio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 53-54

¹²⁵ *Ibidem*, p 54

¹²⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹²⁷ *Ibidem*, p. 54-55

custos que viabilizaram a conexão, que a priori é de responsabilidade da concessionária.¹²⁸

4.4 DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE TUST E TUSD

Atendendo à legislação de diversos Estados, as empresas de transmissão e distribuição de energia elétrica vêm destacando o ICMS sobre os valores recebidos a título de TUST e TUSD, repassando, posteriormente, esses encargos aos consumidores.

O fundamento quanto à TUST, está presente no Convênio ICMS nº 117/2004, cuja redação determina ao consumidor livre e ao autoprodutor que retirasse energia elétrica da rede básica *“a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão”*, bem como o dever de emitir mensalmente nota fiscal registrando o total pago a distribuidoras no período e procedendo ao destaque do imposto (cláusulas 1ª e 3ª).¹²⁹

O referido convênio sofreu alteração pelo Convênio ICMS nº 135/2005, que estendeu as obrigações principal e acessória a todos os consumidores conectados à rede básica, aos quais continuou equiparado o autoprodutor que dela retire energia.¹³⁰ Idêntica orientação vem sendo adotada por alguns estados a respeito da TUSD.

No entanto, o respaldo legal para análise da incidência do ICMS sobre tais encargos deve ser a legislação complementar atinente ao ICMS associada aos dispositivos constitucionais que tratam sobre o tema e não reduzir a análise apenas aos convênios que são firmados em benefício dos próprios estados participantes.

Por razões óbvias, a incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia gera grandioso impacto na arrecadação fiscal, e por essa razão, as fazendas públicas buscam amparo nos convênios para embasar respostas a consultas fiscais e aplicar amplamente o ICMS sobre tais encargos.

¹²⁸ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 55

¹²⁹ BRASIL. Convênio nº 117/2004. Confaz. Disponível em < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/> > Acesso em 01 de fevereiro de 2017

¹³⁰ SANTIAGO, Igor Mauler Santiago. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e TUSD). Aspectos regulatórios, tributários e processuais. p. 3

Diante disso, passemos agora a analisar mais detidamente o posicionamento do fisco sob a ótica da hipótese de incidência do ICMS.

Marco inicial para análise da temática remonta ao tópico acerca da incidência do ICMS sobre a energia elétrica.

No tópico específico quanto ao aspecto temporal do ICMS foi possível concluir que o ponto de entrega citado na legislação que é marco para ocorrência do fato gerador do ICMS, na prática traduzido pelo relógio medidor, é o responsável pela individualização da energia que passa a ser destinada a um consumidor específico.

Como já exaustivamente demonstrado no tópico anterior, o contrato de uso dos sistemas de distribuição e transmissão (CUSD e CUST) tem por objetivo assegurar que o montante de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão seja equivalente ao consumo de energia pretendido pelo consumidor.¹³¹

No âmbito do fornecimento de energia elétrica, o sistema de rede é o responsável por regular “quanto” da rede de distribuição e transmissão deverá ser disponibilizado ao consumidor para que este possa acessar a energia pretendida.

O montante de uso contratado, portanto, não corresponde à energia que efetivamente sai da rede de distribuição e transmissão, pois reflete apenas a potência necessária à transmissão de energia geradora ao consumidor. De igual modo os encargos referentes à conexão ao sistema de rede em nada se relacionam ao efetivo consumo de energia, pois decorre exclusivamente da instalação e da manutenção dos equipamentos de conexão.¹³²

A própria forma de medição confirma que montante de uso e consumo não se confundem, o consumo é medido por KWh e o montante de uso por KW.¹³³

Importante ainda analisar os aspectos atinentes à base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica.

Conforme já dito alhures, o preço foi eleito pela legislação para servir de base de cálculo para o ICMS energia elétrica. O regramento jurídico sobre a matéria ainda impõe que a saída da energia do estabelecimento comercial será marco para a

¹³¹ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 54

¹³² *Ibidem*, p. loc. cit.

¹³³ *Ibidem*, p. loc. cit.

ocorrência do fato gerador do imposto em comento. No entanto, a saída está diretamente atrelada ao fornecimento de energia. Nesse sentido apenas o efetivo consumo de energia será parâmetro para base de cálculo do imposto.

Reflexão válida deve ser feita de forma analógica ao que ocorre com a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia.

Conforme já mencionada no presente estudo à demanda contratada de energia elétrica pode ser considerada como a parcela da energia disponibilizada ao consumidor mediante pagamento de um preço previamente ajustado de modo que o pagamento dessa quantia seja efetivado independentemente da efetiva utilização da potência contratada, o preço ajustado relaciona-se a energia que é posta à disposição e não ao que é efetivamente consumido.

Tendo como fato gerador a “circulação de mercadorias” entendendo-se por “circulação” a passagem da mercadoria de uma pessoa para outra, pressupondo transmissão de posse ou propriedade, a incidência do ICMS sobre energia elétrica existe em razão da circulação da mercadoria que corresponda à efetiva transferência de “energia elétrica” ao consumidor.¹³⁴

Nesse contexto, a circulação que transmite posse ou propriedade somente se consolida no momento em que a energia sai da linha de transmissão e ingressa no estabelecimento do consumidor. Nesse sentido, enquanto a energia permanecer nas linhas de transmissão da concessionária não há como reputar ocorrido o fato gerador, até porque a energia flui livremente pelas linhas de transmissão sem destinatário específico, e se não for utilizada poderá ser inclusive vendida a outros consumidores.¹³⁵

Diante do exposto chega-se a conclusão de que se a base de cálculo do ICMS é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, e esta entrega ocorre quando a energia elétrica sai da linha de transmissão e ingressa no estabelecimento do consumidor, não há dúvida de que este valor corresponde à energia elétrica efetivamente consumida e não à demanda contratada e não utilizada.

¹³⁴ NASRALLAH, Amal. Demanda Contratada, empresas podem pedir restituição do ICMS sobre demanda de potência não utilizada. Disponível em <<http://tributarionosbastidores.com.br/2016/01/28/rep-dem/>> Acesso em 02 de fevereiro de 2017.

¹³⁵ *Ibidem, loc cit.*

Raciocínio idêntico há de ser utilizado nas questões quando a TUST e TUSD. Como é possível considerar como base de cálculo do ICMS encargos que são dissociados do efetivo consumo?

O preço retratado pela legislação do ICMS é o preço do fornecimento da energia elétrica e não o preço da disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e transmissão.¹³⁶

Como reforço a esse argumento temos a extração desses custos do preço praticado pelos consumidores livres no âmbito da contratação livre, nesses casos o preço a ser pago pela compra da energia elétrica diz respeito apenas ao fornecimento (consumo).¹³⁷

Ademais a premissa parece ser absolutamente equivocada dado que os contratos de comercialização de energia e de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição são autônomos por força de lei (Lei nº 9.648/98, art. 9º), não podendo enquadrar a TUST e a TUSD como:¹³⁸

- a) seguro, juro ou desconto condicional;
- b) despesa paga, recebida ou creditada entre o vendedor e o comprador da energia;
- c) frete em transporte efetuado pelo próprio remetente⁸ ou por terceiro por conta e ordem deste e cobrado em separado do comprador.

A inclusão de aspectos autônomos à operação tributada na base de cálculo do imposto, tal como os convênios propõem, inserindo no “valor da operação” as tarifas de uso do sistema de distribuição e transmissão deverá decorrer de expressa autorização legal, como ocorre nas hipóteses acima elencadas.

Por serem atividades alheias à atividade que compõe a materialidade do ICMS apenas compõem a base de cálculo do imposto por expressa autorização legal. São esses os únicos acréscimos à base de cálculo do ICMS previstas pela Lei Complementar nº 87/96.

¹³⁶ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p. 58

¹³⁷ *Ibidem, loc cit.*

¹³⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e TUSD). Aspectos regulatórios, tributários e processuais. p. 5

Há de se concluir, portanto, que a autonomia do acesso aos sistemas de rede afasta a possibilidade de inclusão das tarifas de uso e de conexão aos sistemas de distribuição e transmissão na base de cálculo do ICMS.¹³⁹

Outro argumento contrário ao posicionamento adotado pelo fisco diz respeito a eventual caracterização da energia elétrica como fato gerador do ICMS sobre de prestação, por parte das empresas de transmissão e de distribuição, de serviço de transporte de energia.¹⁴⁰

O contrato de transporte pressupõe a identidade entre a coisa confiada ao transportador a aquela entregue ao destinatário, mesmo que se trate de bem fungível. Esse entendimento encontra-se consubstanciado pelo Código Civil, cujas disposições também encontram respaldo no art. 110 do CTN. Veja-se:

Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

(...)

Art. 743. A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço.

Art. 744. Ao receber a coisa, o transportador emitirá conhecimento com a menção dos dados que a identifiquem, obedecido o disposto em lei especial. (...)"

Segundo lições precisas de Igor Mauler Santiago¹⁴¹:

os geradores e os importadores lançam a energia num sistema único integrado pelas empresas de transmissão e de distribuição, de onde a retiram os interessados. Não há, assim, nenhuma garantia de que a energia recebida por um desses atores (um consumidor livre, *v.g.*) seja aquela produzida pelo outro com quem mantém contrato (uma geradora, *v.g.*). Noutras palavras, o que se contrata são quantidades de energia, que são liberadas nas linhas de transmissão e de distribuição e apreendidas por cada agente no limite da demanda que lhe é autorizada pelo sistema (na hipótese de utilização acima desse padrão, o fornecimento é automaticamente interrompido pelo disjuntor, para os adquirentes alimentados em baixa tensão, ou são cobradas multas pela extrapolação da demanda, para os adquirentes alimentados em alta tensão).

¹³⁹ SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo. p.59

¹⁴⁰ SANTIAGO, Igor Mauler Santiago. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e TUSD). Aspectos regulatórios, tributários e processuais. p. 6

¹⁴¹ *Ibidem, loc. cit.*

Em suma os consumidores em verdade contratam quantidades de energia que são liberadas nas redes de distribuição e transmissão captadas por cada agente no limite exato da demanda que lhe é autorizada. Quando esta demanda é consumida em limite superior é cobrado multa ou o disjuntor é desligado como forma de cessar o fornecimento.

Diante da impossibilidade de individualização da energia enquanto ela estiver sob forma de fluxo de elétrons nas dependências da rede elétrica, não pode a TUST e a TUSD ser cobrada como remuneração de contrato de transporte, sendo, portanto, absolutamente descabida a incidência do ICMS a esse título.

A conclusão ainda se reforça diante da existência, no Congresso Nacional, da Proposta de Emenda Constitucional nº 285/2004 e do Projeto de Lei Complementar nº 352/2002, que determinam a incidência de ICMS na transmissão de energia elétrica, e inclui na base de cálculo do imposto, dentre outros, os encargos de transmissão e distribuição de energia.¹⁴²

Por pura e simples lógica, é possível concluir que se existe proposta legislativa tendente a incluir os encargos de transmissão e distribuição na base de cálculo do ICMS é porque essa prática ainda não encontra permissivo legal.

Ademais como é sabido, no âmbito do Direito Público, as condutas que não encontram permissivo legal não são permitidas.

4.5 ASPECTOS RELATIVOS AO ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA E A SIMILITUDE QUANTO À QUESTÃO DO ICMS SOBRE A TUST E TUSD

Embora os tribunais superiores já tenham firmado entendimento no sentido de que o fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento produtor, a qual não é presumida por contrato em que se estabelece uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica, sem sua efetiva utilização, o tema apresenta relevância diante da tese apresentada pelo presente estudo monográfico, a qual defende a impossibilidade de incidência do ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição e transmissão constantes nas faturas de consumo de energia elétrica.

¹⁴² SANTIAGO, Igor Mauler. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e TUSD). Aspectos regulatórios, tributários e processuais. p. 7

Isso porque, o raciocínio jurídico dispensado à questão da demanda contratada como se verá adiante, guarda total relação com a situação jurídica protagonizada pela incidência do ICMS sobre encargos de uso do sistema de rede elétrica.

Desse modo ao entender a problemática referente ao ICMS sobre demanda contratada e a solução jurídica destinada ao caso, facilitar-se-á, e muito, compreensão do tema nuclear do presente estudo.

Alguns consumidores, sobretudo aqueles cujo perfil se enquadra como grandes prestadores de serviços, com intuito de garantir a quantidade de energia necessária e à concretização de suas atividades comerciais, optam por celebrar contratos individualizados com as distribuidoras de energia.

São esses os grandes consumidores de energia que tem a capacidade de afetar o desempenho regular do sistema elétrico. As consequências de uma demanda excessiva são prejudiciais não somente às concessionárias, mas a toda a rede. Isso porque, um aumento da potência reativa pode comprometer as máquinas elétricas na usina, que têm que prover o excesso de energia solicitado inutilmente, por consequência o sistema de transmissão é mais exigido para transportar essa energia circulante.¹⁴³

Devido a este fato, a concessionária tem de investir em infraestrutura que atenda a potência instalada solicitada pelo consumidor. Como forma de garantir a integridade do sistema e a transmissão dessa energia, criou-se um artifício para garantir a QEE (qualidade de energia elétrica) do fornecimento de energia, qual seja, a demanda contratada de energia elétrica.¹⁴⁴

A demanda contratada de energia, segundo resolução 414/2010 da Aneel configura a demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados do contrato de fornecimento e que deverá ser integralmente paga, independentemente da efetiva utilização. Veja-se:

Art. 2º (...)

XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser

¹⁴³ RODRIGUES, Mauricio Camilo Cesconetto. ICMS sobre demanda contratada de energia. Monografia. UFPR. Curitiba. 2014. p. 43

¹⁴⁴ *Ibidem, loc cit.*

integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);

Em suma pode ser considerada como a parcela da energia disponibilizada ao consumidor mediante pagamento de um preço previamente ajustado entre ele e a concessionária, de modo que o pagamento dessa quantia seja efetivado independentemente da efetiva utilização da potência contratada, o preço ajustado relaciona-se a energia que é posta à disposição e não ao que é efetivamente consumido.

Roque Antonio Carraza ao tratar sobre o tema assevera que:

Para que melhor se compreenda: atualmente as distribuidoras atendem ao mercado cativo (pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente seus fornecedores de energia elétrica) e ao mercado livre (grandes consumidores aos quais a legislação faculta escolherem seus fornecedores, valendo-se de critérios empresariais). Quando as distribuidoras atendem aos consumidores cativos, são por eles remunerados por meio de tarifas (tarifas de energia e tarifas de fio) e são responsáveis, na condição de substitutas tributárias, pelo recolhimento do ICMS - Energia Elétrica.

Já, quando as distribuidoras atendem aos consumidores livres limitam-se a receber as tarifas de fio, cobradas pela utilização das infraestruturas de transmissão e/ou distribuição (TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão, ou TUSD – Tarifa do Sistema de Distribuição). São os agentes de comercialização (ou de geração) que vendem a energia elétrica aos consumidores livres, deles cobrando o respectivo preço, sobre o qual, sim, é calculado o ICMS a pagar.¹⁴⁵

Segundo Amal Nasrallah, no contexto do ICMS sobre energia elétrica a circulação que transmite posse ou propriedade somente se consolida no momento em que a energia sai da linha de transmissão e ingressa no estabelecimento do consumidor. Nesse sentido, enquanto a energia permanecer nas linhas de transmissão da concessionária não há como reputar ocorrido o fato gerador, até porque a energia flui livremente pelas linhas de transmissão sem destinatário específico, e se não for utilizada poderá ser inclusive vendida a outros consumidores.¹⁴⁶

Nos contratos de fornecimento de energia elétrica as distribuidoras estabelecem para determinados tipos de consumidores, a obrigatoriedade de pagar a demanda contratada. A grande questão está nos fatores utilizados para apuração do ICMS sobre esses casos. As concessionárias de energia acabam por calcular o ICMS

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS** 3ª Ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editores. 2009, p. 273.

¹⁴⁶ NASRALLAH, Amal. Demanda Contratada, empresas podem pedir restituição do ICMS sobre demanda de potência não utilizada. Disponível em <<http://tributarionosbastidores.com.br/2016/01/28/rep-dem/>> Acesso em 02 de fevereiro de 2017.

sobre o valor cobrado em suas faturas, incluindo na base de cálculo do imposto o valor recebido sem que a energia tenha sido efetivamente fornecida.¹⁴⁷

Os fiscos estaduais sustentavam que a cobrança com base na demanda contratada era uma forma de elevar o valor da energia consumida pelos consumidores que lançavam mão desses contratos.

O jurista Lobo Torres, em argumento favorável ao fisco, afirma que o ICMS sobre a energia elétrica deve considerar para fins de obtenção da base de cálculo o “complexo, abrangendo a importação, a geração, a distribuição e o fornecimento da energia elétrica, em incidência única e monofásico, sua base de cálculo é o preço praticado na última operação expresso pela tarifa binômica, composta pela demanda de potência e pelo consumo de energia.

A *contrário sensu*, o professor Hugo de Brito Machado critica esse posicionamento afirmando que não é possível admitir que o fato gerador do ICMS seja um “complexo, abrangendo a importação, a geração, a distribuição e o fornecimento da energia elétrica” e que sua base de cálculo seja o preço praticado pela última operação, menos ainda que trate-se de um imposto monofásico. Para o jurista, admitir esses fatos seria admitir um imposto único para o ICMS sobre energia elétrica que, como é sabido, foi extinto.

O ICMS é um imposto plurifásico e não cumulativo. Tais características são inerentes a sua natureza e não se perdem quando analisados no contexto do fornecimento de energia elétrica.

Nesse sentido não faria sentido tratá-lo como imposto único com fato gerador complexo tendo em vista a previsão da substituição tributária.

Diante do exposto chega-se à conclusão de que se a base de cálculo do ICMS é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, e esta entrega ocorre quando a energia elétrica sai da linha de transmissão e ingressa no estabelecimento do consumidor, não há dúvida de que este valor corresponde à

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 115. Ago. São Paulo. 2008. p. 53

energia elétrica efetivamente consumida e não à demanda contratada e não utilizada.¹⁴⁸

Atualmente o tema já encontra-se pacificado, inclusive com entendimento sumulado. No entanto, à época ainda houve um problema relativamente à legitimidade do consumidor final para propor a ação contra o estado. Isso porque é a concessionária quem recolhe o ICMS em favor da do estado, logo seria ela a legitimada para propor a ação.

No entanto, diante da sistemática de concessão, as concessionárias jamais teriam motivação para contrariar a fazenda pública, sob pena de até perderem seus contratos com o poder público concedente. No entanto, a questão também foi analisada pelo STJ, que convencionou que nos contratos de demanda de potência, o consumidor final é legitimado para propor ações que tenham o intuito de afastar a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.

Veja-se:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

– Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. – O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido.¹⁴⁹

4.6. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Diante da latente ilegalidade quanto à incidência do ICMS sobre a TUST e TUSD, tal como ocorreu quanto à questão do ICMS sobre a demanda contratada, muitos contribuintes viram a necessidade de procurar tutela jurisdicional com fito de declarar a inexistência de débito tributário e reaver os valores pagos indevidamente.

¹⁴⁸ NASRALLAH, Amal. Demanda Contratada, empresas podem pedir restituição do ICMS sobre demanda de potência não utilizada. Disponível em <<http://tributarionosbastidores.com.br/2016/01/28/rep-dem/>> Acesso em 02 de fevereiro de 2017.

¹⁴⁹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.299.303/SC, rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, 08/08/2012

Nesse sentido decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça em julgamento recursos sobre o tema tiveram fundamentação favorável aos contribuintes. Veja-se:

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/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, pacificou entendimento no sentido de que o usuário do serviço de energia elétrica (consumidor em operação interna), na condição de contribuinte de 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

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).

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, ao apreciar o REsp 1.299.303/SC, interpretou a legislação ordinária (art. 4º da Lei Complementar nº 87/96).

4. Agravo regimental não provido. ¹⁵⁰

A decisão é fundamentada com base na definição do fato gerador do ICMS como sendo circulação de mercadoria, e não o serviço de transmissão e distribuição de energia. Nesse sentido é dedutível que a corte superior entende que o serviço de transmissão e distribuição de energia não configura a ocorrência do fato gerador da energia elétrica que, conforme exaustivamente explanado no presente estudo, só deve ocorrer quando do efetivo fornecimento de energia.

Não obstante o referido julgamento, em 2015 chegou novamente à corte superior recurso especial retratando sobre o tema. A decisão foi justamente no sentido convergente à decisão proferida em 2013, no sentido de reafirmar o entendimento da corte de que tais encargos não compõem a base de cálculo do tributo em comento. Veja-se:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS SOBRE "TUST" E "TUSD". NÃO INCIDÊNCIA.

¹⁵⁰ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 1.278.024/MG, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 14/02/2013

AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DA MERCADORIA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial em que se discute a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).
2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.
3. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012), de que o consumidor final de energia elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.
4. É pacífico o entendimento de que "a Súmula 166/STJ reconhece que 'não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte'. Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)". Nesse sentido: AgRg no REsp 1.359.399/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013; AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013. Agravo regimental improvido.¹⁵¹

A *contrário senso* dos julgamentos acima transcritos, uma empresa denominada Random S/A Implementos e Participações impetrou mandado de segurança contra ato do Diretor de Departamento da Receita Pública do Estado do Rio Grande do Sul, visando declarar a inexigibilidade do ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e encargos de conexão decorrentes do contrato de fornecimento de energia elétrica. (STJ)

A segurança, no entanto, foi denegada, seguindo-se apelação, a que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por maioria, negou provimento, nos termos do acórdão assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE, O CUSTO DO USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA CONSUMIDA. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA REALIZADAS POR EMPRESAS DISTINTAS.

1. O consumidor - contribuinte de fato - é parte ativa legítima para pleitear cessação da cobrança de ICMS nas faturas que lhe são apresentadas para pagamento.
2. O mandado de segurança constitui ação adequada para fazer cessar inclusões ilegais de ICMS nas contas de energia elétrica.
3. A base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica inclui os custos de geração, de transmissão e de distribuição, na medida do consumo

¹⁵¹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 1.408.485/SC, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 19/05/2015

do usuário. APELAÇÃO DESPROVIDA POR MAIORIA, VENCIDO O RELATOR. ¹⁵²

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, diversamente aos entendimentos reiterados do STJ entendeu por negar provimento à apelação em desfavor do contribuinte, por entender que os encargos de transmissão e distribuição compõem a base de cálculo de ICMS.

No entanto, o autor interpôs recurso especial ao STJ alegando em suas razões violação dos arts. 13, § 1º, II, "a", da Lei Complementar nº 87/96 e 110 do CTN, bem como divergência jurisprudencial, sob o argumento de que a TUSD não deve compor o valor final da operação para efeitos do cálculo e cobrança do imposto, uma vez que o ICMS incidente sobre a energia elétrica não deve incidir sobre tarifas relativas à estrutura física correlata, devendo se restringir à energia consumida, sem as tarifas de uso pelo sistema de transmissão e de distribuição de energia elétrica. (STJ).

Em parecer, o Ministério Público Federal (MPF) opinou pela procedência do recurso da empresa, sob o argumento de que a tarifa pelo uso do sistema de distribuição não é paga pelo consumo de energia elétrica, mas pela disponibilização das redes de transmissão e energia. Assim, a TUSD não poderia ser incluída na base de cálculo do ICMS, “uma vez que não se identifica com o conceito de mercadorias ou de serviços. ¹⁵³

Em voto, o ministro Olindo Menezes entendeu que o acórdão do TJRS contraria entendimento firmado na corte superior de que o ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador apenas e tão somente a circulação da mercadoria. Nesse sentido não fariam parte da base de cálculo do imposto a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

Inconformado com a decisão monocrática do relator, o estado do Rio Grande do Sul, interpôs agravo regimental no recurso especial em comento, alegando o que segue:

(a) os precedentes citados pela decisão agravada não analisaram a controvérsia com a profundidade necessária, nem tampouco representam posicionamento pacificado desta Corte Superior sobre o tema;

¹⁵² BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL. Agravo de Instrumento Nº 70064161250, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 10/04/2015).

¹⁵³http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Primeira-Turma-vai-decidir-pol%C3%A4mica-sobre-ICMS-em-energia-para-grandes-consumidores

(b) a mudança do marco regulatório do setor elétrico brasileiro, que implicou a "desverticalização" do sistema, impedindo que as distribuidoras também operem como geradoras ou transmissoras (Lei n. 10.848/2004), não alterou a definição da base de cálculo do ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica, a ser suportado, inclusive, pelo chamados "consumidores livres";

(c) a comercialização de energia elétrica compreende três etapas: geração, transmissão e distribuição, as quais ocorrem simultaneamente e, por isso, não descaracterizam a sua natureza física unitária, não havendo falar que as fases de transmissão e distribuição correspondem a mero transporte de energia, pois o que se tem "é um grande e complexo 'todo' onde diversos geradores aportam sua produção de energia elétrica através de linhas de transmissão interligados e onde os consumidores consomem sua parcela, diretamente das linhas de transmissão (grandes consumidores) quer através das redes de distribuição (consumidores cativos), tudo gerenciado para que o sistema mantenha-se em equilíbrio";

(d) as fases de transmissão e de distribuição, portanto, não são complementares ou paralelas, mas sim essenciais e indissociáveis ao fornecimento de energia elétrica, integrando os custos da mercadoria comercializada;

(e) diferentemente dos consumidores cativos, que somente podem comprar a energia elétrica de sua distribuidora local, os "consumidores livres" podem contratar diretamente com outras empresas geradoras ou comercializadoras no denominado "mercado livre de energia", que estimula a concorrência do segmento;

(f) enquanto o consumidor cativo paga o ICMS sobre o preço total do serviço à sua distribuidora, cabendo a ela remunerar as demais empresas encarregadas pela geração e pela transmissão, o consumidor livre celebra contrato diretamente com a geradora ou comercializadora de sua escolha e, para receber a energia elétrica contratada, se obriga ao pagamento das taxas referentes à transmissão (TUST) e à distribuição (TUSD) da rede em que está interligado, cujos valores são fixados pela Aneel;

(g) a especificação dos preços praticados em cada etapa não altera a natureza física da operação realizada e, por isso, não modifica a base de cálculo do imposto, que deve incidir sobre o seu custo total, devendo ser afastada da idéia de que "os custos de transmissão – e eventualmente o de distribuição – não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica, ao argumento de que a conexão, transmissão e distribuição não integram o conceito de mercadoria para os fins de ICMS, ou que a 'circulação jurídica' ocorreu quando da 'aquisição' da energia elétrica junto ao gerador ou comercializador livre";

(h) não é possível admitir que a segmentação do serviço de fornecimento de energia elétrica influencie na sua tributação, para o fim de retirar alguma de suas etapas da base de cálculo do imposto;

(i) o art. 13, § 1º, II, "a" e "b", da Lei Complementar 87/1996, preconiza que integram a base de cálculo o valor correspondente a: "seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição" (alínea "a"), assim como o "frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem seja cobrado em separado" (alínea "b");

(j) "a opção regulatória para remunerar as empresas concessionárias pelas linhas de transmissão por tarifas fixadas não pode desvirtuar a base de cálculo de tributo", destacando que "a tarifa TUST é paga não somente à transmissora a qual está conectado/ligado o consumidor, mas sim a toda cadeia de transmissão de forma proporcional, visando, como já apontado, remunerar essas empresas pela exploração destas linhas de transmissão, tarifa que não somente pagas pelos Consumidores Livres, mas também pelas próprias empresas distribuidoras, custo que é repassado a todos os consumidores cativos"; e

(*k*) a desverticalização do setor elétrico operada pela Lei n. 10.848/2004 não pode implicar em alteração da base de cálculo do tributo, pois tal matéria é reservada à lei complementar (art. 146, III, "a", da CF), isenção ou benefício relativo a tributo de competência estadual (art. 151, III, da CF), ou tratamento não isonômico em relação a contribuintes que se encontram em situações semelhantes – consumidores livres e cativos (art. 150, II, da CF) ¹⁵⁴

Em julgamento ao mencionado recurso, o ministro Gurgel de Faria julgou o que segue:

Não obstante já existir precedentes desta Corte acerca do tema, como se observa das razões deduzidas pelo ente público, a controvérsia de que trata o presente recurso especial é complexa, recomendando que o seu julgamento se dê diretamente pelo Colegiado, possibilitando, assim, a realização das sustentações orais e o amplo debate sobre as relevantes razões deduzidas por ambas as partes.

Diante do exposto, reconsidero a decisão de e-STJ fls. 269/271, tornando-a sem efeito. ¹⁵⁵

Dando seguimento ao julgamento a ministra Regina Helena Costa deu provimento ao recurso, concedendo a segurança em favor do contribuinte Random S/A para afastar a incidência do ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD, divergindo do voto do Sr. Ministro Relator.

Atualmente, pela análise da movimentação do sistema, o recurso encontra-se com vistas ao Ministro Benedito Gonçalves.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal em julgamento do recurso extraordinário nº 921.900, de relatoria da Min. Rosa Weber, o supremo se posicionou contrário à pretensão do fisco de Santa Catarina, que através do referido recurso insurgiu-se frente ao posicional do Tribunal que julgou no seguinte sentido:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. ICMS. ATIVIDADE DE DISPONIBILIZAÇÃO DO USO DA REDE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. TUSD (TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO). NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS FIXADOS COM RAZOABILIDADE. SENTENÇA MANTIDA. REMESSA E RECURSO DESPROVIDOS. I. "As atividades de disponibilização do uso das redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, remuneradas pela TUST e TUSD, não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS por não implicarem circulação da mercadoria. Esses serviços tão e simplesmente permitem que a energia elétrica esteja ao alcance do usuário. São, portanto, quando muito, atividades-meio, que viabilizam o fornecimento da energia elétrica (atividade-fim) pelas geradoras aos consumidores finais, motivo pelo qual não há como se vislumbrar a possibilidade de estarem abrangidas pela campo de incidência da referida exação". (TJSC, Apelação Cível n. 2010.017380-9, de Blumenau, rei. Des. Luiz César Medeiros) II. O pré-questionamento faz-se despiciendo quando o julgador, como no caso

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agrg nº 2009/0205525-4 / Recurso Especial - 18/05/2016 do STJ

¹⁵⁵ *Ibidem, loc cit.*

destes autos, já juntou fundamentação bastante em prol do decidido. III. Fixados com razoabilidade os honorários sucumbenciais e sobejando inexitosa a pretensão recusal, devem ser eles mantidos como sentenciados."

A suprema corte menciona em julgamento que:

O entendimento adotado no acórdão recorrido, no sentido de que inexistente circulação de mercadoria, ausente hipótese de incidência do ICMS, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal.¹⁵⁶

4.7. ASPECTOS PROCESSUAIS

No tocante a legitimidade para propor demanda contra o fisco sobre a questão ora debatida, têm legitimidade para estar em juízo às pessoas a quem a decisão a ser tomada pode beneficiar ou prejudicar.

Tendo em vista que, segundo lições de Humberto Theodoro Jr, "a legitimação ativa caberá ao titular do interesse afirmado na pretensão, e a passiva ao titular do interesse que se opõe ou resiste à pretensão"¹⁵⁷

No tocante à incidência do ICMS sobre a TUST ou TUSD, encargo este exigido tanto do consumidor ligado à rede básica, quanto do autoprodutor que dela retire energia, a legislação tributária impõe-lhes o *status* de contribuintes de direito (Convênio ICMS nº 117/2004, alterado pelo Convênio ICMS nº 135/2005), não há dúvida de que é daquelas pessoas a legitimidade para discuti-lo em juízo.¹⁵⁸

Nos demais casos, a parte legítima para contestar a incidência do ICMS sobre a TUST e a TUSD há de ser o contribuinte de fato do imposto, a quem a empresa de transmissão ou distribuição, na condição de contribuinte de direito, repassa integralmente o respectivo ônus.¹⁵⁹

Nesse particular, a legitimidade do contribuinte de fato para a propor ações que discutam sobre o ICMS, já foi declarada pelo STJ em casos também referentes ao

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agrg nº 2009/0205525-4 / Recurso Especial - 18/05/2016 do STJ

¹⁵⁷ HUMBERTO THEODORO JR., *Curso de Direito Processual Civil*, vol. I, 18 ed. Rio de Janeiro. Forense, 1996, p. 57.

¹⁵⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e Tusd). Aspectos regulatórios, tributários e processuais. p. 8

¹⁵⁹ *Ibidem*, loc cit.

setor elétrico, mais precisamente nas ações que discutiram a não-incidência do imposto sobre a demanda reservada de potência. ¹⁶⁰

Por razões óbvias o réu na ação deverá ser o Estado, tendo em vista ser a ele destinado a arrecadação do tributo em comento,

Quanto ao desinteresse da empresa concessionária do serviço público na condição de contribuinte de direito, para ela pouco importa se vai transferir para o consumidor o ônus do ICMS e o recolhê-lo aos cofres estaduais, ou não o repassar e não ter de pagá-lo. ¹⁶¹

Todavia se faz necessária interposição à comunicação à empresa de transmissão ou distribuição deverá das decisões tomadas nos processos que versem sobre esse litígio, para fins de cumprimento. ¹⁶²

No tocante ao interesse de agir do contribuinte de fato no âmbito do ICMS, temos que trata-se de um imposto não-cumulativo, na medida em que é permitido o abatimento do valor suportado no ingresso das mercadorias ou serviços com o montante devido pela saída.

Segundo Igor Mauler Santiago¹⁶³:

isso não retira necessariamente o interesse de agir (= necessidade da decisão judicial) do contribuinte de fato (ou de direito, no caso da TUST exigida de consumidor ligado à rede básica ou de autoprodutor que dela retire energia) para a ação em comento.”

A uma porque este pode não ser contribuinte do ICMS, hipótese em que não haverá falar em direito de crédito posterior. A duas porque ainda que assim não seja, pagar para depois reaver sob a forma de créditos – aliás, não sujeitos nem mesmo a correção monetária – não é o mesmo que não pagar, do ponto de vista financeiro. A três porque pode dar-se que o contribuinte de fato (ou de direito, nos casos referidos acima) não tenha na prática como aproveitar tais créditos, o que ocorrerá se as suas saídas forem predominantemente sujeitas a alíquotas mais baixas do que as incidentes nos produtos e serviços tributados (inclusive a TUST ou a TUSD) que adquire para a realização da sua atividade. A quatro porque o caso pode ser de estorno dos créditos, o que terá lugar se as operações ou prestações posteriores do contribuinte *de facto* forem isentas ou não-tributadas, a teor do art. 155, § 2º, II, *b12*, da Constituição (exceção feita às exportações, nos termos do art. 155, § 2º, X, *a*, *in fine*¹³, da Carta). Cinco porque pode ocorrer que tais créditos sequer nasçam, o que se apropositará:

¹⁶⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e Tusd). Aspectos regulatórios, tributários e processuais. p.8

¹⁶¹ *Ibidem*, *loc cit.*

¹⁶² *Ibidem*, p. 9

¹⁶³ *Ibidem*, *loc cit.*

- a) quando a energia for objeto de aquisição interestadual: sendo o caso de imunidade (CF, art. 155, X, b14), aplicar-se-á a vedação do art. 155, § 2º, II a15, da Constituição;
- b) quando o adquirente, embora contribuinte do ICMS, não seja industrial, revendedor de energia elétrica ou exportador, ficando o creditamento impedido pelo art. 33, II, da Lei Complementar nº 87/9616

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todos os elementos e premissas expostas, com o escopo de elucidar acerca da ilegalidade na conduta do fisco em ampliar a base de cálculo legalmente prevista para o ICMS sobre energia elétrica, de modo a fazê-lo incidir também sobre encargos de uso de sistemas da rede, resta asseverar que:

a) O ICMS, apesar de imposto de competência estadual, assume feição nacional, dado a uniformidade imposta por seu regramento.

b) Diante dessa característica, as discussões jurídicas direcionadas a esse imposto não tem apenas abrangência local, impondo discussões de repercussão nacional, como tem ocorrido.

c) Segundo normatização constitucional, o ICMS compreende um imposto que irá incidir 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”.

d) Ainda segundo previsão constitucional, trata-se de um imposto que poderá ser seletivo em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço alvo de tributação.

e) No tocante a competência e regra matriz de incidência, o ICMS possui como competente para sua instituição e cobrança, os estados membros e distrito federal, e como sujeito ativo, aquele estado onde a operação mercantil efetivamente ocorre, ou seja, no local onde está localizado o estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

f) Ainda no tocante a regra matriz de incidência, seu fator gerador encontra delimitação constitucional sob a forma de várias materialidades, tendo em vista que imposto poderá incidir sobre circulação de mercadorias, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

g) Nesse particular, impede destrinchar os conceitos envolvidos em sua materialidade. A dita “circulação de mercadoria” exprime ideia de transferência de titularidade de um bem. Estão excluídas do conceito, portanto, a mera circulação física.

h) A expressão “mercadoria” apresenta como significado um bem móvel dotado de mercancia, ou seja, caráter comercial. Pode ainda ser entendida como bem corpóreo que tem por objeto a sua distribuição para consumo.

i) Diante desse conceito é elementar conceber a possibilidade de incidência do ICMS sobre energia elétrica, dada a sua configuração pela legislação civil como detentora de natureza corpórea, bem como ao incontestado seu caráter mercantil.

j) O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 74, dispõe que o ICMS incidirá sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país.

k) Quanto a sua base de cálculo, sendo ela a medida do fato gerador, da leitura do presente estudo foi possível concluir que no caso do ICMS a base de cálculo será o valor da operação relativa à circulação da mercadoria ou preço do serviço prestado. Não deverá integrá-la, portanto, elementos estranhos ao valor da operação ou do preço praticado.

l) Estabelecida a premissa quanto à aplicabilidade do ICMS sobre energia elétrica, tem-se que o imposto incidirá sobre o valor da tarifa da energia elétrica correspondente ao consumo. A grande problemática reside justamente nisso. A incidência do ICMS sobre energia elétrica existe em razão da circulação da mercadoria que corresponda à efetiva transferência de energia ao consumidor. No entanto, o que efetivamente é considerado consumo para fins de incidência do ICMS?

m) Antes de responder ao questionamento, a análise sobre a estrutura do setor elétrico brasileiro se faz imprescindível. Em suma, após reestrutura normativa do setor em 1995, com a criação de ANEEL, procedeu-se uma desverticalização dos sistemas de geração, transmissão e distribuição de energia. Além disso, criou-se dois ambientes de contratação para aquisição de energia elétrica: ambiente de contratação livre (ACL) e ambiente de contratação regulada (ACR). O fato é que embora a reforma tenha possibilitado a inclusão de um sistema competitivo no tocante a compra e venda de energia, o uso dos sistemas de transmissão e distribuição continuou sobre forte regulação estatal.

n) Essa regulação do sistema de uso de rede impõe que qualquer agente que queira fazer uso do sistema de distribuição ou do sistema de rede básico, ainda que tenha

livre direito de contratar energia fora do âmbito regulado pelo poder público, deverá realizar contratos de uso dos sistemas de transmissão (CUST) e distribuição (CUSD), que estabelecem normas para uso do sistema e remunerações por conta desse uso.

o) As remunerações pelo uso dos sistemas são os encargos denominados tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD).

p) O grande problema, no entanto, reside na atividade de fazer incidir e cobrar o ICMS energia elétrica sobre tais encargos. Seria razoável entendê-los como parte integrante do consumo?

q) O presente estudo demonstra que a resposta só pode ser negativa, posto que a TUSD e TUST são faturadas de forma dissociada do fornecimento de energia. Conforme explicação já fornecida, foi visto que contrato de uso dos sistemas de distribuição e transmissão tem por objetivo único assegurar que o montante de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão seja equivalente ao consumo de pretendido pelo consumidor. Nesse sentido, apesar de imprescindível à viabilização do consumo, o montante de uso é elemento autônomo a ele.

r) Ou seja, trata-se de tarifas impostas por determinação contratual e devem ser arcadas de forma dissociada do real consumo de energia, pois como já mencionado, o CUST e o CUSD regulam a disponibilização do uso das redes de distribuição e de transmissão, que é atividade autônoma ao fornecimento de energia.

s) Para melhor análise acerca da questão, deve ser analisado o arcabouço constitucional e legal estabelecido para a matéria do ICMS sob forma de analisar se essa incidência encontra algum respaldo legal ou constitucional. No entanto, na prática o que se tem são adaptações legislativas estaduais com base nos convênios firmados em benefício dos próprios estados participantes.

t) Como o preço foi o eleito pela legislação para servir de base de cálculo para o ICMS energia elétrica, e o regramento sobre a matéria ainda impõe que a saída da energia do estabelecimento comercial será marco para a ocorrência do fato gerador, não é possível aferir que a transmissão e distribuição constituam a base de cálculo do ICMS, posto que dessa forma não apenas o consumo será parâmetro para apuração do imposto.

u) Diante do que se expõe é possível concluir que sendo à base de cálculo do ICMS o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, e esta entrega ocorre quando a energia elétrica sai da linha de transmissão e ingressa no estabelecimento do consumidor, não há dúvida de que este valor corresponde à energia elétrica efetivamente consumida. Logo, o preço a que se refere à legislação do ICMS é o preço do fornecimento da energia elétrica e não o preço da disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e transmissão.

v) Na esfera jurisprudencial, é possível perceber uma forte tendência, principalmente do Superior Tribunal de Justiça em reconhecer a impossibilidade da incidência do ICMS sobre tais encargos.

x) A corte superior tem entendido que o ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador apenas e tão somente a circulação da mercadoria. Nesse sentido não fariam parte da base de cálculo do imposto a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica) como vem sendo amplamente cobrado pelos estados da federação.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6º ed. 9º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

BRASIL. **Resolução** nº 414/2010

BRASIL. **Resolução** nº 281/99

BRASIL. **Legislação Complementar** nº 87/96

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo regimental nº 2009/0205525-4 / Recurso Especial - 18/05/2016 do STJ

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo regimental no REsp 1.278.024/MG, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 14/02/2013

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Agravo regimental no REsp 1.408.485/SC, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 19/05/2015

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 1.299.303/SC, rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, 08/08/2012

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula nº 166

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Agravo de Instrumento nº 70064161250, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 10/04/2015).

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: editora Atlas. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS** 3ª Ed. rev. e amp. *São Paulo*: Malheiros Editores. 2009

CHAGAS, Erick Joseph Rabelo. **O ICMS NA Energia Elétrica e seus aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência.** Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-icms-energia-eletrica-e-seus-aspectos-material-e-quantitativo-da-hipotese-de-incidencia-tributaria,56374.html> > Acesso em 10 de janeiro de 2017.

COELHO, Paulo Magalhães da Costa. **A base de cálculo do ICMS nas operações de consumo de energia elétrica e telefonia** em Revista de Direito Tributário, nº 11. Ago. São Paulo. 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.**14º ed. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário.** 6ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016

GANIM, Antonio. **Setor Elétrico Brasileiro: Aspectos regulamentares e tributários.** Rio de Janeiro: Canal Energia, 2003.

JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Processual Civil**, vol. I, 18 ed. Rio de Janeiro. Forense, 1996

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33º Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da seletividade e da Demanda Contratada.** Revista Dialética de Direito Tributário, v. 115. Ago. São Paulo. 2008.

MARIANI, Rômulo Greff. **Tarifas de Serviço de Distribuição de Energia Elétrica: uma Relação entre Garantias e Incentivos à eficiência.** Revista Defensoria pública da União. Jul-Ago. 2011

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. **Não Incidência do ICMS sobre os encargos de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica – Tust e TUSD** em Revista Dialética de Direito Tributário

NASRALLAH, Amal. **Demanda Contratada, empresas podem pedir restituição do ICMS sobre demanda de potência não utilizada.** Disponível em < <http://tributarionosbastidores.com.br/2016/01/28/rep-dem/>) > Acesso em 02 de fevereiro de 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011.

RODRIGUES, Mauricio Camilo Cesconetto. **ICMS sobre demanda contratada de energia**. Monografia. UFPR. Curitiba. 2014

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ªed. São Paulo: Editora Saraiva. 2016

SALIBA, Luciana Goulart. ROLIM, João Dácio. **Não Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica** em Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122. Nov. 2005. São Paulo.

SANTIAGO, Igor Mauler. **A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de Transmissão e de distribuição de energia elétrica (tust e TUSD). Aspectos regulatórios, tributários e processuais**.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**, em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 62, São Paulo, nov. 2000

SILVEIRA, Fabrício Valdir. **Impacto dos impostos no preço final de energia elétrica em Santa Catarina**. Monografia. Florianópolis. 2013.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. **Em Curso de Direito Tributário**. Coord. Ives Gandra. 12ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010

http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Primeira-Turma-vai-decidir-pol%C3%A4mica-sobre-ICMS-em-energia-para-grandes-consumidores

<http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=97&idPerfil=2> Acesso em: 05 de fevereiro de 2017