



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

PAULO HENRIQUE OLIVEIRA PACHECO JUNIOR

**A INCLUSÃO DAS TARIFAS DE TUST E TUSD NA BASE DE
CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA E O JULGAMENTO DO
TEMA 986 PELO STJ**

Salvador
2019

PAULO HENRIQUE OLIVEIRA PACHECO JUNIOR

**A INCLUSÃO DAS TARIFAS DE TUST E TUSD NA BASE DE
CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA E O JULGAMENTO DO
TEMA 986 PELO STJ**

Monografia apresentada no Programa de Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Daniela Lima de Andrade Borges.

Salvador
2019

PAULO HENRIQUE OLIVEIRA PACHECO JUNIOR

**A INCLUSÃO DAS TARIFAS DE TUST E TUSD NA BASE DE
CÁLCULO DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA E O JULGAMENTO DO
TEMA 986 PELO STJ**

Monografia apresentada no Programa de Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 03 de dezembro de 2019.

Banca Examinadora

Daniela Lima de Andrade Borges – Orientador _____
Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
Universidade Federal da Bahia

Helcônio de Souza Almeida _____
Doutor em Direito Público pela Universidad Autonoma de Madri (UAM).
Universidade Federal da Bahia

Pedro Leonardo Summers Caymmi _____
Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Federal da Bahia

AGRADECIMENTOS

Após 5 anos, enfim chegou o momento da despedida. Durante esta jornada aprendi muitas coisas, fiz grupos de pesquisa, de extensão. Tentei, ao máximo, vivenciar o “tripé universitário”. Me dediquei mais a alguns, menos a outros, mas todos foram de alguma forma importantes para que chegasse até aqui. Por isso, saio da Egrégia com a sensação de dever cumprido, de que a passagem como discente foi vivida como deveria ser.

Acontece que nem só de estudos vive o ser humano, apesar de muitos quererem provar o contrário. Azar destes que passam a vida se preocupando com resultados. No meu ponto de vista, o que realmente carrego desta faculdade são os amigos que fiz. Muitos levarei para a vida, mas há aqueles que ficarão na memória, e aproveito este momento para dizer-lhes um “muito obrigado”.

Para os que me aguentam e me acompanharão daqui para frente, digo-lhes um “muitíssimo obrigado”. Sem vocês, meus amigos, com certeza não teria feito tudo o que fiz. Nisso também estão incluídos os erros e acertos, os momentos de festa. Torço para que um dia percamos todas as fotografias deste período (temos que manter uma reputação ilibada daqui para frente), mas que nos restem as lembranças.

À minha família, obrigado pela paciência e pelo apoio. Sei que aprontei demais durante estes 5 anos de faculdade e somente o amor que sentem por mim permitiu que aturassem tantas loucuras. Sou grato por tudo o que sou, e assim não poderia deixar de ser grato a vocês, que estiveram e sempre estarão presentes durante a minha eterna formação.

À minha namorada, Maria Clara, muito obrigado pelo apoio durante o período que estamos juntos. Meus amigos dizem que você é uma santa por me aturar, mas acho que sou uma pessoa maravilhosa e de boa convivência.

À professora Daniela, agradeço o auxílio na confecção deste trabalho.

Agradeço também ao KNR, meu primeiro estágio, pela experiência e aprendizado. Foi apenas por pouco mais de 1 ano, mas suficientemente marcante.

Ao Nogueira Reis, às pessoas que formam o Núcleo Izaak Broder, muito obrigado pela chance que me foi dada. Estagiar com vocês se tornou um sonho desde o dia em que realizei a entrevista. Espero que agora como advogado possa ser ainda mais feliz neste escritório que me ensinou tanto.

RESUMO

O presente trabalho científico analisa a inclusão das tarifas de TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. Com o fito de oferecer resposta à esta questão jurídica, a monografia se detém, inicialmente, sobre as especificidades deste fenômeno natural. Para tanto, busca-se defini-lo e caracterizá-lo. No aspecto jurídico, é traçado como o Direito brasileiro tratou a energia elétrica ao longo do tempo. O viés inaugural é como se deu o seu enquadramento enquanto bem. Em seguida, detém-se no tratamento tributário que lhe foi conferido por cada uma das ordens constitucionais. No que tange o ICMS, a monografia traça brevemente os seus aspectos gerais e dedica-se precipuamente à análise da sua regra matriz de incidência. O enfoque principal, à luz do princípio da capacidade contributiva, recai sobre os aspectos material e quantitativo. Após, o trabalho concentra-se nas especificidades do ICMS-Energia elétrica, transplantando os conceitos definidos para esta incidência específica. Então, com fulcro nas conclusões firmadas nos capítulos antecedentes, o trabalho investiga o Tema 986 do STJ, notadamente do Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Isto porque foi no julgamento deste recurso que inaugurou o entendimento de que as tarifas de TUST e TUSD devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. Dessa forma, os argumentos que fundamentaram a decisão são examinados à luz das conclusões precedentes, apontando-se a concordância ou não com os mesmos, e justificando-as. Por fim, a conclusão se propõe a apontar qual entendimento, na posição do autor, está em consonância com o ordenamento jurídico.

Palavras-chave: ICMS. Base cálculo. TUST. TUSD. Energia elétrica. Capacidade contributiva. Tema 986 do STJ.

ABSTRACT

This scientific paper analyzes the inclusion of TUST and TUSD tariffs in the ICMS-Electricity calculation basis. In order to offer an answer to this legal question, the monograph initially focuses on the specificities of this natural phenomenon. To this goal, we seek to define and characterize it. In the legal aspect, it is outlined how Brazilian law has treated electricity over time. The inaugural bias is how it was framed as a property. It then focuses on the tax treatment given to it by each of the constitutional orders. Regarding the ICMS, the monograph briefly outlines its general aspects and is devoted mainly to the analysis of its incidence rule. The main focus, in the light of the principle of contributory capacity, is on the material and quantitative aspects. Afterwards, the work focuses on the specificities of ICMS-Electricity, transplanting the concepts defined for this specific incidence. Thus, based on the conclusions of the preceding chapters, the paper investigates STJ Theme 986, notably Recurso Especial No. 1.163.020 / RS. For it was in the judgment of this appeal that it inaugurated the understanding that TUST and TUSD tariffs should be included in the ICMS-Electricity calculation basis. Accordingly, the arguments on which the decision was based are examined in the light of the foregoing findings, whether or not they are in agreement with them and justifying them. Finally, the conclusion proposes to indicate which understanding, in the author's position, is in line with the legal system.

Keywords: ICMS. Tax base. TUST. TUSD. Electricity. Contributory Capacity. STJ theme 986.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	07
2	A ENERGIA ELÉTRICA E O SEU SISTEMA DE FORNECIMENTO	10
2.1	ENERGIA ELÉTRICA.....	11
2.1.1	Eletricidade.....	12
2.2	TRATAMENTO JURÍDICO DADO A ENERGIA ELÉTRICA.....	13
2.2.1	Tratamento jurídico tributário dado a energia elétrica.....	16
2.3	DOS AGENTES PÚBLICOS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO.....	20
2.4	DOS AGENTES PRIVADOS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO.....	22
2.5	DAS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS (TUST E TUSD).....	24
3	IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	29
3.1	FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	29
3.2	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	32
3.2.1	Antecedentes da regra matriz de incidência do ICMS.....	32
3.2.1.1	Aspecto material do ICMS.....	33
3.2.1.1.1	Conceito do termo “operação”.....	35
3.2.1.1.2	Conceito do termo “circulação”.....	36
3.2.1.1.3	Conceito do termo “mercadoria”.....	37
3.2.1.2	Aspecto temporal do ICMS.....	38
3.2.1.3	Aspecto espacial do ICMS.....	40
3.2.2	Consequentes da regra matriz de incidência do ICMS.....	42
3.2.2.1	Aspecto quantitativo do ICMS.....	42
3.2.2.2	Aspecto pessoal do ICMS.....	43
4	REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA.....	46
4.1	ANTECEDENTES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA.....	46
4.1.1	Aspecto material do ICMS-Energia elétrica.....	46
4.1.2	Aspecto temporal do ICMS-Energia elétrica.....	48
4.1.3	Aspecto espacial do ICMS-Energia elétrica	50
4.2	CONSEQUENTES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA	52
4.2.1	Aspecto subjetivo do ICMS-Energia elétrica.....	52
4.2.2	Aspecto quantitativo do ICMS-Energia elétrica.....	55
4.2.2.1	Base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.....	55
5	DO JULGAMENTO DO TEMA 986 PELO STJ.....	60
6	CONCLUSÃO.....	68
	REFERÊNCIAS.....	74

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por escopo analisar a inclusão das tarifas de TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.163.020/RS, decidiu favoravelmente a inclusão destas tarifas. Tal entendimento, entretanto, representou uma quebra na jurisprudência anteriormente firmada.

O entendimento do STJ acerca do tema era pacífico no sentido de que a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica seria a energia elétrica efetivamente consumida. Isto, inclusive, foi firmado por meio do Enunciado 391 da Súmula deste Tribunal Superior. Ante tal quebra de paradigma, o Supremo Tribunal Federal (STF) foi instado a se manifestar acerca do tema.

Sucedede que a repercussão geral deste tema não foi reconhecida. Trata-se do julgamento do RE 1.041.816/SP, de relatoria do Ministro Edson Fachin. No bojo deste, foi decidido que, devido à inexistência de ofensa direta a constituição, não seria dado seguimento ao recurso. Dessa forma, a análise da controvérsia retornou para a competência do STJ, que a fixou sob o Tema 986.

Para a apreciação desta questão, foram afetados o REsp 1.699.851/TO, o REsp 1.692.023/MT, além do já citado REsp 1.163.020/RS. A análise deste tema, assim, se tornou de primeira grandeza. Isto porque a quantia a ser paga de ICMS-Energia elétrica é inserida na conta de energia elétrica paga pelos consumidores. Logo, a inclusão da TUST e da TUSD refletirá diretamente na fatura mensal atinente ao fornecimento de energia elétrica a que grande parte da população está sujeita.

Explicitada a relevância social do objeto do presente trabalho, cumpre detalhar como será o seu desenvolvimento. A perspectiva inicial será analisar especificidades da energia elétrica. Ou seja, a sua natureza e suas características. Neste mesmo capítulo, a forma como o ordenamento jurídico tratou-a também será objeto de estudo.

Para tanto, será feito um deslinde histórico do tratamento jurídico dado a energia elétrica ao longo do tempo no Brasil. Dessa forma, se pretende demonstrar o quanto a sua importância cresceu na medida em que a energia elétrica foi modificando as relações sociais e econômicas com cada vez mais intensidade. Especificamente sobre o viés da tributação, identificar-se-á quais os tributos que incidiram sobre a energia elétrica ao longo do tempo.

Outra temática deste capítulo será o setor elétrico brasileiro atual. Com isso, serão objeto de estudo os agentes do setor, como a Aneel, os consumidores e os produtores de energia elétrica. Dessa maneira, almeja-se demonstrar a configuração do setor. O intuito é que se compreenda o porquê de atualmente existirem duas formas de aquisição de energia elétrica.

Enfim, o foco será os encargos incidentes sobre a energia elétrica, notadamente a TUST e a TUSD. Neste ponto, aspira-se explicitar os motivos pelos quais tais tarifas são cobradas dos consumidores. Igualmente, cumpre decifrar a forma como são quantificadas estas duas tarifas. Para isso, serão identificados os critérios utilizados e o método de cálculo.

Adiante, a monografia se voltará para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em breve análise, serão suscitadas algumas especificidades deste imposto, como a sua importância arrecadatória e a não cumulatividade. O próximo tópico - a regra-matriz de incidência deste imposto - será o ponto nodal deste capítulo, o que será feito logo em seguida.

Todos os aspectos serão analisados de acordo com o relevo que tem para o deslinde desta temática. Dessa forma, serão expostos os detalhes dos critérios que formam tanto o antecedente quanto o consequente da regra matriz de incidência. O intuito é que ao leitor seja dada a oportunidade de compreender as especificidades do ICMS, imposto tão complexo e que suscita grandes controvérsias.

Com as bases fixadas no capítulo acima detalhado, a monografia se deterá na regra-matriz de incidência do ICMS-Energia elétrica. Será possível vislumbrar que o ICMS-Mercadoria e o ICMS-Energia elétrica possuem regras-matrizes parecidas. Todavia, também serão traçadas as especificidades deste imposto. Tais elucidações têm a pretensão de permitir que o leitor observe o perfazimento da hipótese de incidência deste imposto no cotidiano.

Neste ponto, já estarão fixadas todas as premissas que se fazem necessárias para que a decisão exarada no REsp 1.163.020/SP possa ser analisada. Isto posto, todos os argumentos aventados no julgamento serão detidamente examinados. Assim, o presente trabalho terá mecanismos para concordar ou discordar dos mesmos com criticidade e cientificidade.

Ante tudo isto, a conclusão que fechará o trabalho apresentará as concepções firmadas por meio do estudo realizado. Logo, a monografia não só se posicionará acerca da base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, mas também sobre se nesta

devem ser incluídas a TUSD e a TUSD. Igualmente, aventará qual dentre as teses jurídicas discutidas no Tema 986, do STJ, julga como a que está em consonância com o ordenamento jurídico.

As bases para a realização desta monografia são a análise da doutrina e da jurisprudência existentes acerca do tema. Isto não implica que somente serão pautadas as fontes que tratem especificamente sobre o tema deste trabalho. Em verdade, para que se possa obter compreensão razoável, é preciso interligar diversas áreas do saber, haja vista a monografia incluir o estudo de fenômenos elétricos.

Neste sentido, é imprescindível destacar que o presente trabalho não esgotará toda a controvérsia acerca do tema. Devido à sua complexidade e relevância, o objeto de estudo desta monografia possui largo campo para construções. O intuito deste trabalho é contribuir para o alcance de uma solução para esta controvérsia. Dito isso, dá-se início ao desenlace desta monografia.

2 A ENERGIA ELÉTRICA E O SEU SISTEMA DE FORNECIMENTO

O desenvolvimento econômico-social fez com que as necessidades humanas variassem no decorrer da história. Em sendo uma relação de causa e efeito, o processo produtivo também se modificou. As mercadorias, por exemplo, eram produzidas por artesãos em manufaturas e, devido aos avanços tecnológicos, passaram a ser produzidas em série. Estas mudanças não ocorreram apenas uma vez, e os períodos históricos em que estão situadas foram denominados como Revoluções Industriais.

Tal denominação suscita a ideia de que houve uma mudança abrupta e repentina na forma de produção. Isto, entretanto, não ocorreu. As metamorfoses sociais e tecnológicas do período são fruto de um processo lento e gradual. Neste sentido, é preciso apontar que as características distintivas de uma Revolução Industrial são as substituições da fonte de energia e da principal matéria prima utilizada¹. Neste sentido, a eletricidade representa justamente a substituição da fonte de energia utilizada no processo produtivo. O carvão mineral, introduzido como principal fonte de energia na 1ª Revolução Industrial, cedeu lugar à energia elétrica, fenômeno marcante do período que ficou denominado como 2ª Revolução Industrial.

A relação existente entre a maximização do aproveitamento dos recursos energéticos e melhora na qualidade de vida de uma sociedade é indissociável. Neste ponto, destaca-se a energia elétrica e a importância por ela adquirida ao longo do tempo.

Apesar de ter se tornado possível extrair benefícios deste fenômeno natural ainda no século XIX, a capacidade de aproveitamento da energia elétrica não se esgotou naquele período, de modo que no tempo presente a eletricidade é instrumento de inovação nos mais variados ramos de atividade.

O emprego econômico deste fenômeno natural, ao passo que foi cada vez mais compreendido e dominado pela sociedade, propiciou que as relações humanas e a estrutura urbana fossem sensivelmente modificadas.

¹ SIMABUKULO, Lucas Antonio Nizuma et al. Energia, industrialização e modernidade – história social. **Museu da Energia**. p. 7. Disponível em: <<http://www.museudaenergia.org.br/media/63129/03.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2019.

Para compreender o porquê da importância da eletricidade, sem que tenha sido descoberta fonte de energia mais rentável e eficiente, é preciso detalhar as suas especificidades.

2. 1 ENERGIA ELÉTRICA

O conceito de energia, de uma forma geral, está atrelado a capacidade de realizar trabalho, conforme elucida Lucas Antônio Nizuma Simabukulo². Cumpre frisar que, neste caso, o significado do termo “trabalho” não é o mesmo que lhe é conferido pela ciência jurídica. No âmbito das ciências naturais, tal palavra representa “a energia transferida para um objeto ou de um objeto através de uma força que age sobre o objeto”³. Em que pese a divergência científica acerca da precisão do conceito de energia ora utilizado⁴, considera-se que este é suficiente para a elucidação da questão em análise.

No que tange a classificação da energia, a tese empreendida por Alessandro Bucussi⁵ sustenta que existiram quatro espécies de manifestação da energia, quais sejam: cinética, potencial, de repouso e dos campos, esta última subdividindo-se em gravitacional e eletromagnético. Desta forma, as demais hipóteses não se enquadrariam como novas formas, pois seriam apenas variantes das acima elencadas. A energia elétrica, por exemplo, é uma manifestação de energia de campo eletromagnética.

Porém, a perspectiva social do fenômeno energético utiliza outro critério distintivo para classificação das formas de energia. A pedra angular para esta forma de categorização é o modo como é gerada a energia que é empregada

² SIMABUKULO, Lucas Antonio Nizuma et al. Energia, industrialização e modernidade – história social. **Museu da energia**. p. 2. Disponível em: <<http://www.museudaenergia.org.br/media/63129/03.pdf>>. Acesso em 29/09/2019

³ SANTOS, Diego Flexa dos; BARROS, Sâmia Costa de. **Trabalho realizado por uma força: Uma aplicação da integral de Riemann**. 2011. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Licenciatura em Matemática). - Universidade Federal do Amapá, Macapá. 2011. p. 28. Disponível em: <<https://www2.unifap.br/matematica/files/2017/07/tcc-2011-Diogo-flexa.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

⁴ GOMES, Luciano Carvalho. A história da evolução do conceito físico de energia como subsídio para o seu ensino e aprendizado – parte II. **Caderno Brasileiro de Ensino da Física**, Florianópolis, v. 32, n. 3, p. 738-768. dez./2015, Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/fisica/article/view/2175-7941.2015v32n3p738/30635>>. Acesso em 29 set. 2019.

⁵ BUCUSSI, Alessandro Aquino. Introdução ao conceito de energia. **Textos de apoio ao professor de Física**, Porto Alegre, v. 17, n. 3, 2006, p. 23. Disponível em: <http://www.if.ufrgs.br/tapf/v17n3_Bucussi.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

economicamente. Neste cenário, as principais formas de energia seriam: térmica, hidráulica, da Terra, geotérmica, geopressão, nuclear, dos oceanos, solar e eólica⁶. Dúvidas poderiam surgir acerca da não inclusão da energia elétrica dentre estas.

A justificativa utilizada por Jamil Haddad⁷ foi de que no processo produtivo esta não seria uma fonte primária, mas sim mediata, pois é consequência de um processo de transformação.

Para compreensão, exemplifica-se com a geração de energia por usinas hidrelétricas. A energia elétrica é gerada a partir do potencial hidráulico dos rios. Melhor dizendo, a energia potencial gravitacional das quedas d'água faz com que as turbinas localizadas neste tipo de usina se movimentem, as quais geram a energia mecânica. Acopladas às turbinas, estão os geradores responsáveis por converter a energia mecânica proveniente do movimento das turbinas em eletricidade.

Ou seja, a energia elétrica não seria uma fonte primária, mas produto de uma conversão da energia cinética do movimento das turbinas, que, por sua vez, é oriunda da movimentação das turbinas provocada pela energia potencial gravitacional proveniente da queda d'água.

2.1.1 Eletricidade

Apreendidas as noções gerais acerca do que seria energia, suas formas de manifestação e como a energia elétrica estaria classificada, é preciso tratar das especificidades atinentes a eletricidade. Para isso, deve-se dedicar especial atenção aos átomos. O átomo é o formador da matéria e, por sua vez, é composto por cargas positivas, neutras e negativas. A corrente elétrica é resultado do movimento destas últimas, denominadas de elétrons. Para que isso ocorra, todavia, é necessário que tal movimento seja ordenado. Ou seja, que os elétrons se desloquem em um mesmo sentido.

Os responsáveis por conferir esta característica a movimentação dos elétrons são os geradores. De uma forma geral, tais instrumentos possuem polos positivo e negativo pelos quais se cria uma diferença de potencial elétrico hábil a incitar o

⁶ HADDAD, Jamil. **Energia elétrica**: Conceitos, qualidade e tarifação. Rio de Janeiro. 2004. p. 5-6. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/documents/10584/1985241/Energ_Elet_Conceitos_Qualid_Tarif_Eletr_ProceI-04.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

⁷Ibid., p. 8.

deslocamento das cargas negativas. Como no caso das usinas hidrelétricas, em que o gerador normalmente utilizado é o dínamo. O deslocamento dos elétrons se dá no sentido do polo negativo para o polo positivo do circuito elétrico formado. É por meio desta movimentação de elétrons que surge a energia elétrica. Para que não restem dúvidas, cumpre citar a lição de Moysés Nussenzveig⁸:

A passagem de uma corrente i através de uma queda de voltagem (tensão) V gera, por unidade de tempo, uma energia iV . Essa energia elétrica pode ser convertida em outras formas de energia: mecânica, se a corrente for usada, por exemplo, para alimentar um motor de corrente contínua; térmica, se for usada para aquecimento, através do efeito Joule, etc. Os "medidores de luz" das companhias de fornecimento de eletricidade, registram o trabalho fornecido, em kW.h.

Logo, a eletricidade é o fenômeno pelo qual os elétrons, induzidos por um gerador – criador da diferença de potencial elétrico -, deslocam-se do polo negativo ao polo positivo do circuito elétrico, gerando a energia elétrica. A partir destas explicações, é preciso identificar qual o arcabouço jurídico dado pelo ordenamento a este fenômeno natural ao longo do tempo.

2.2 TRATAMENTO JURÍDICO DADO A ENERGIA ELÉTRICA

Por mais que a eletricidade tenha sido descoberta ainda em 600 a.C., por Tales de Mileto, durante muito tempo não foi possível usufruir do seu potencial por falta de conhecimento. Não à toa, a energia elétrica só ganhou notoriedade no processo produtivo a partir da 2ª Revolução Industrial. Foi a partir deste evento que a eletricidade se tornou a principal fonte de energia empregada nas atividades do cotidiano.

No caso do Brasil, a preocupação com a introdução da eletricidade data de 1879. Neste ano, D. Pedro II autorizou que Thomas Alva Edinson implementasse os produtos e procedimentos necessários à utilização da eletricidade. Durante o período que vai até 1889, a produção de energia elétrica ainda era incipiente. O setor era formado por pequenas geradoras, cuja produção voltava-se para a satisfação das necessidades dos centros urbanos (iluminação pública e transportes coletivos) e da indústria⁹.

⁸ NUSSENZVEIG, Moysés H. **Curso de Física Básica**. v. 3. São Paulo, 1994. p. 120.

⁹ JANNUZI, Antonio Cezar. **Regulação da qualidade de energia elétrica sob o foco do consumidor**. 216 f. 2007. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Engenharia Elétrica, Universidade de Brasília, Brasília, 2007, p. 6. Disponível em:

Em sua maioria, as empresas responsáveis pela geração e distribuição de energia elétrica possuíam apenas âmbito municipal, fruto da organização de comerciantes, pequenos empresários e fazendeiros.

Até então, o Direito brasileiro não havia dado qualquer tratamento a energia elétrica, sob o entendimento de que a mesma não reclamava um enquadramento jurídico específico. Contudo, entre o final do séc. XIX e os primeiros anos do séc. XX, a demanda e a oferta de energia elétrica aumentaram rapidamente, o que foi denominado como a Segunda Fase da introdução da energia elétrica como principal matriz energética do país. O crescimento anual foi, em média, de 30%, destacando-se a geração de energia a partir da hidroeletricidade¹⁰.

Tal quadro se manteve até cerca de 1910, quando o ritmo de crescimento passou a diminuir gradativamente. Dentre os motivos que ocasionaram tal problema, destaca-se a concentração da oferta de energia de elétrica entre dois grupos estrangeiros, notadamente o grupo Light.

À luz da importância adquirida por esta fonte de energia, sua normatização se fez necessária. À época, o entendimento que prevalecia era no sentido de que, por ser intangível, não seria possível falar em apropriação da energia elétrica¹¹. A legislação vigente neste período foi influenciada por estas compreensões, haja vista que o direito, por ser um fenômeno social, reflete os anseios e as concepções vigentes dentro de um determinado espaço e tempo¹². Assim ocorreu com a Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916.

O art. 47 do Código Civil tratou como bens móveis aqueles que fossem suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia. Já o art. 69 do mesmo diploma normativo dispunha que seriam coisas fora do comércio as insuscetíveis de apropriação. A energia elétrica foi posta no grupo das coisas que estavam fora do comércio, não recebendo o tratamento jurídico de bem.

<https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2712/1/Dissert_Antonio%20Jannuzzi.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2019.

¹⁰ SZMRECSÁNYI, Tamás. Apontamentos para uma história financeira do grupo light no Brasil, 1899/1939. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 6, n. 1, p.132-135, jan/mar. 1986, p. 132. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/21-8.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2019.

¹¹ ARAÚJO. Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 161, p. 35-57, 2009, p. 35.

¹² CARVALHO, Morgana Bellazi de Oliveira. Importância social da abertura dinâmica do direito. **Revista Seara Jurídica**, Salvador, v. 3, n. 1, p. 42-55, jan. 2010, p. 53. Disponível em: <http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_1/searajuridica_2010_1_pag42.pdf>. Acesso em: 07 out. 2019.

O fortalecimento da indústria fez com que a demanda por energia elétrica fosse cada vez maior. Assim, se antes as políticas eram direcionadas ao setor agrícola, neste momento deveriam também atender aos interesses do novo grupo que surgia: os industriais. Por isso, aos poucos foram adotadas as primeiras medidas para fortalecimento da indústria. Sendo a energia elétrica imprescindível para a produção fabril, o Estado não poderia deixar de atualizar o seu tratamento jurídico. Tendo em vista que os valores pagos pela disponibilização de energia eram altos, o que encarecia o processo produtivo, foi promulgado o Código de Águas.

O Decreto 24.643/1934 teve viés industrialista, pois conferiu maior proteção ao setor industrial no que tange os valores pagos pela disponibilização da energia. A mudança provocada pela introdução destas normas é representativa da guinada na postura da União.

Até então, como o regime de concessões era descentralizado, com forte atuação dos Estados-membros e Municípios, a legislação federal para o setor elétrico era incipiente. Isto conferia aos empreendimentos privados, principalmente aos de capital estrangeiro, maior liberdade na fixação do preço.

Para pôr fim a este quadro, o Estado, por meio do Código de Águas, limitou os lucros das concessionárias ao percentual de 10% do capital investido, de acordo com o princípio do custo histórico¹³. A fim de citar as inovações proporcionadas pelo Decreto 24.643/1934, cita-se o rol formulado por Antônio Cezar Jannuzzi¹⁴:

O Código de Águas apresentou os seguintes principais pontos: i) incorporação das quedas d'água ao patrimônio da União, com a concessão de uso tornando-se uma prerrogativa do Governo Federal; ii) o estabelecimento do princípio do serviço pelo custo histórico com lucro limitado, mas assegurado; iii) a nacionalização do serviço, restringindo a concessão a brasileiros ou a empresas organizadas no Brasil (art. 195 do referido Código, Disposições Gerais).

Com o grau de importância adquirido pela energia elétrica, coube ao Direito conferir-lhe nova roupagem. Desta vez, foi o Código Penal que introduziu um tratamento jurídico específico para o fenômeno elétrico. O Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940, em seu art. 155, §3º, equiparou a energia elétrica à coisa móvel para fins de enquadramento no tipo penal furto.

¹³ JANNUZI, Antonio Cezar. **Regulação da qualidade de energia elétrica sob o foco do consumidor**. 216 f. 2007. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Engenharia Elétrica, Universidade de Brasília, Brasília, 2007, p. 11. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/2712/1/Dissert_Antonio%20Jannuzzi.pdf>. Acesso em: 25/11/2019.

¹⁴ Ibid., p. 11.

Curiosa esta situação em que as legislações vigentes atribuíam valores distintos a energia elétrica. Enquanto o Código Penal atribuiu-lhe maior importância para tipificar como crime o ato do indivíduo que a subtraísse de outrem, o Código Civil vigente não a compreendia como algo suscetível de apropriação.

O descompasso entre as legislações vigentes veio a ser sanado somente com a publicação da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. O novo Código Civil não alterou a definição dada a coisa móvel, de modo que em seu art. 82 estas são definidas como bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia. O único acréscimo foi de que a sua retirada por força alheia não pode ocasionar alteração da substância ou da destinação econômico social.

A modificação que abrangeu a energia elétrica, porém, consta do artigo seguinte. O art. 83 estabeleceu específicos bens que, por mais que não se enquadrem no conceito de bem móvel, assim seriam considerados para fins legais. Dentre estes, está previsto que são consideradas como bens móveis as energias que tenham valor econômico. Através desta inovação, o diploma de Direito Civil passou a conferir tratamento jurídico à energia elétrica semelhante ao que foi e ainda é dado pelo Direito Penal.

2.2.1 Tratamento jurídico-tributário da energia elétrica

O tópico anterior permitiu compreender como evoluiu a apreensão do Direito acerca do fenômeno da energia elétrica. Delineando os postos, foi possível traçar um paralelo entre a modificação do tratamento jurídico conferido à eletricidade com o aumento de sua importância enquanto força motriz da produção industrial. Isto, todavia, não é suficiente para o que se propõe o presente trabalho.

Por ter como tema a base de cálculo referente às operações de fornecimento de energia elétrica para quantificação do ICMS, é preciso analisar a relação do direito tributário com a energia elétrica ao longo do tempo. As Constituições Federais de 1934¹⁵ e 1937¹⁶ previam que os Estados seriam competentes para decretar impostos

¹⁵ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, “Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: ... e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 25 nov. 2019.

¹⁶ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937, “Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: ... d) vendas e

sobre vendas efetuadas por comerciantes e produtores. Assim se repetia também com a Constituição Federal de 1946¹⁷. A partir de tais disposições constitucionais, os Fiscos estaduais passaram a alegar que o fornecimento de energia elétrica ao consumidor se enquadraria como fato gerador do Imposto Sobre Vendas, também denominado Imposto Sobre Consumo.

Os contribuintes, crendo no descabimento da exação tributária, recorriam ao Poder Judiciário para verem-se desobrigados a recolher este imposto nestas circunstâncias. Assim, instaurou-se controvérsia jurídica acerca destas cobranças. Houve decisões favoráveis para ambos os lados.

Para ilustrar, temos decisão proferida pela Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ainda em 1955¹⁸. Trata-se do agravo de petição nº 75.854, interposto pela Cia. Paulista de Força e Luz em face de sentença exarada nos autos de execução fiscal que tinha por objeto a cobrança do ICV sobre o fornecimento de energia elétrica.

Acerca do fornecimento de energia elétrica ser ou não fato gerador do ICV, a Empresa alegou que este “não constitui ‘venda’, mas prestação de serviço público”¹⁹. Logo, tal imposto não poderia ser cobrado sobre a operação realizada pela então agravante. Como dito acima, este não foi o entendimento do Poder Judiciário naquela oportunidade. Na *ratio decidendi* do julgado, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo²⁰ assim se manifestou:

E, portanto, no Brasil, recai, sobre o fornecimento respectivo aos consumidores, não só o imposto federal "de consumo" (denominação empírica do que, em doutrina, seria, por certo, uma conjugação de impostos "aduanheiro" e de "fabricação", como, também, o estadual de "Vendas e Consignações", que é, sem dúvida alguma, em análise técnica, Imposto de Consumo.

consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definida em lei estadual;”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 25 nov. 2019.

¹⁷ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, “Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: ... II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 25 nov. 2019.

¹⁸SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo Agravo de Petição nº 75.854. Imposto de vendas e consignações – fornecimento de energia elétrica - O fornecimento de energia elétrica para consumo está sujeito ao pagamento do Imposto sobre Vendas e Consignações. Relator: Desembargador Cantidiano de Almeida. São Paulo, 31 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/16560/15368>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

¹⁹ Ibid., p. 52.

²⁰ Ibid., p. 53.

Quando instado a se manifestar sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal deu solução distinta a controvérsia jurídica. Em 1966, no julgamento do Recurso Extraordinário 31.737/SP, de relatoria do então Min. Aliomar Baleeiro, a Suprema Corte do país decidiu que o fornecimento de energia elétrica não era fato gerador do Imposto de Vendas. Para tanto, arguiu-se que este incidiria apenas sobre a compra e venda de mercadorias, que seriam necessariamente coisas corpóreas e móveis²¹.

Apenas 1 ano após este julgamento, adveio a Constituição Federal de 1967. Com a nova ordem constitucional, houve uma alteração no que toca a tributação da energia elétrica. Isto porque a tributação da energia elétrica passou a ser expressa. À União, conforme dispunha o art. 22, IX, competiria decretar imposto sobre a energia elétrica, desde a sua produção até o consumo²².

Havia previsão constitucional ordenando que a União distribísse os valores arrecadados com este imposto entre os demais entes constitucionais. Segundo o art. 28, II²³, sessenta por cento da arrecadação deveria ser distribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que modificou o texto da Constituição Federal de 1967, quase não modificou o regime jurídico do imposto sobre energia elétrica. Tal imposto, previsto no art. 21, VIII²⁴, reuniu os lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos, à energia elétrica. Como antes encontravam-se em incisos distintos, o artigo referente à competência tributária da União foi reduzido em um inciso. Acerca do percentual atinente à repartição da arrecadação com os demais entes constitucionais, este se manteve em sessenta por cento²⁵.

²¹ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Memória Jurisprudencial**: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006. p. 167. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoPublicacaoInstitucionalMemoriaJurisprud/anexo/AliomarBaleeiro.pdf>>. Acesso em: 08 out 2019.

²² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, “Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre: ... IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;”. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 25/11/2019

²³ Ibid. “Art 28 - A União distribuirá aos Estados, Distrito Federal e Municípios: ... II - sessenta por cento da arrecadação do imposto a que se refere o art. 22, n.º IX;”

²⁴ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre: ... VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas; e”. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 25/11/2019

²⁵ Ibid. “Art. 26. A União distribuirá aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II - sessenta por cento do produto da arrecadação do impôsto sôbre energia elétrica mencionado no item VIII do artigo 21; e”

Enfim, há que se falar da tributação da energia elétrica na ordem constitucional vigente, inaugurada em 1988. A competência tributária para instituir imposto sobre as operações que tenham por objeto a energia elétrica retornou para os estados-membros e ao Distrito Federal. Desde então, a energia elétrica está sujeita a tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

No mencionado inciso não há disposição expressa de que as operações envolvendo energia elétrica estariam sujeitas ao ICMS. O §3º do art. 155, todavia, proclama que nenhum outro tributo incidirá sobre energia elétrica “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo”²⁶, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

No âmbito infraconstitucional, a incidência do ICMS sobre a energia elétrica está regulamentada na Lei Complementar nº 87/1996. O seu art. 2º, §1º, III, estabelece que a entrada de energia elétrica no Estado destinatário, quando não destinada à comercialização ou à industrialização e em sendo derivada de operação interestadual, estará sujeita à aplicação do imposto.

À luz das propostas de reforma tributária em trâmite perante o Poder Legislativo, há quem defenda a tese de que a tributação da energia elétrica deveria retornar à competência da União. Para compensar a perda de receita, aos Estados-Membros e ao Distrito Federal seria repassada parte dos valores arrecadados. Vejamos o posicionamento de Heleno Taveira Torres²⁷ acerca do tema:

Em vista dessas considerações, confirma-se sobremodo danoso para os mercados atacadista e varejista de energia elétrica, bem como para todos os consumidores ou industriais, que arcam com o custo da energia elétrica em patamares assaz elevados pelos excessos do ICMS, os efeitos perversos das suas técnicas de concentração de alíquotas ou de substituição tributária. E como o princípio de destino será sempre um indutor de evasão fiscal neste tipo de mercado, fundamental que a reforma tributária transfira para o IVA Federal, se assim for criado, a tributação exclusiva (única) incidente sobre a energia elétrica. Quanto à “perda” da base tributável, os estados poderiam perfeitamente receber 50% do produto arrecadado, como receita transferida da União. Mais valioso é o benefício geral, pois seria uma medida que traria relevantes benefícios para toda a sociedade e melhor eficiência arrecadatória.

²⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 nov. 2019.

²⁷ TORRES, Heleno Taveira. A tributação da energia elétrica deve ser única e voltar para União. **Consultor Jurídico**. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-18/consultor-tributario-tributacao-energia-eletrica-unica-voltar-uniao>>. Acesso em: 12 out. 2019.

Por não se tratar do tema central desta monografia, esta controvérsia jurídica não será debatida nesta oportunidade. Ventila-se esta questão no presente trabalho com o fito de demonstrar que as problematizações envolvendo a tributação da energia elétrica são muitas e variadas. O intuito, então, é de fomentar os estudos acerca do tema, haja vista a imprescindibilidade do emprego econômico da eletricidade para o desenvolvimento nacional.

Assim, se encontram delineados os aspectos da energia elétrica enquanto fenômeno natural e seu tratamento jurídico. Desta forma, se faz necessário tratar de como o sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica permite que a energia elétrica chegue até os consumidores.

2.3 DOS AGENTES PÚBLICOS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

A titularidade para exploração do potencial energético nacional pertence à União, conforme dispõe o art. 20, VIII, da Constituição Federal de 1988. No que tange os serviços e instalações de energia elétrica, também são estes de competência da União, tal qual previsto no art. 21, XII, “b”, também da Constituição. Tais serviços podem ser explorados diretamente pelo respectivo ente constitucional, ou podem ser transferidos a terceiros, desde que a relação deste com a União esteja entabulada sob os regimes de autorização, concessão ou permissão.

Antes de adentrar no mérito de como o fornecimento de energia elétrica ocorre no país, todavia, se faz necessário remeter a crise vivenciada pelo setor entre 1980 e 1992. As duas crises do petróleo, em 1973 e 1979, causaram a desvalorização do cruzeiro e a elevação da taxa de juros no mercado internacional. Tal situação se agravou com a moratória do México, em 1982, pois foram suspensos os empréstimos estrangeiros concedidos ao Brasil. Assim, as empresas do setor elétrico, que adquiriram empréstimos externos para investir em obras, ficaram paralisadas.

Além disso, a tarifa de energia foi utilizada como instrumento de políticas anti-inflacionárias. Dessa forma, o valor real da tarifa diminuiu e as empresas do setor se descapitalizaram, quadro que perdurou durante toda a década de 1980. A situação se tornou ainda mais grave a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. As empresas de distribuição de energia que pertenciam aos Estados-membros passaram a inadimplir com os tributos federais e com a contraprestação referente à energia

disponibilizada pelas geradoras da União. Este quadro fez com que o setor elétrico estivesse à beira do colapso.

O primeiro passo para solucionar a situação foi a edição da Lei nº 8.631/93, que foi responsável por extinguir o regime de remuneração garantida e criar as “condições para se conciliar os débitos e créditos existentes entre todos os agentes do setor”²⁸. Outrossim, por meio desta também foi instituído um regime tarifário com lastro na estrutura de custos das empresas. Isso permitiu que o fluxo de caixa fosse um fator levado em consideração no momento da fixação da tarifa²⁹.

O passo seguinte foi a publicação da Lei nº 8.987/1995, também denominada de Lei das Concessões. As alterações por esta introduzidas foram responsáveis por reestruturar o setor elétrico brasileiro, regulamentando o regime de concessões previsto no art. 175 da Constituição de 1988. Nas palavras de Dilma Maria Teodoro³⁰, esta lei destacou-se por promover as seguintes alterações no setor elétrico:

[...] revisão tarifária nos contratos de concessão; criação da figura jurídica do produtor independente de energia e abertura da possibilidade para o surgimento dos consumidores livres (com carga igual ou superior a 10 MW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 KV) terem direito à contratação de energia de produtores independentes [...].

Por fim, a inovação legislativa responsável por concretizar o estabelecimento de uma política de mercado para o setor elétrico foi a Lei nº 9.648/1998. Oriunda da Medida Provisória nº 1.531, esta lei criou o Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE). Neste ambiente, a energia elétrica poderia ser comercializada pelos agentes do setor com uma liberdade que o sistema centralizado e estatal de fornecimento de energia elétrica antes não permitia.

Isto, todavia, não significa que o setor foi amplamente liberalizado, mas apenas que o Estado, em alguns setores, deixou de prestar diretamente algumas das atividades econômicas inerentes ao setor. Assim, a sua atuação passou a ser na figura de agente normativo e regulador. Neste sentido, merecem destaque a Agência

²⁸ GOMES, João Paulo Pombeiro Gomes; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. O campo da energia elétrica no Brasil de 1880 a 2002. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 295-321, mar./abr. 2009. p. 313. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6689/5272>>. Acesso em: 14 out. 2019.

²⁹ TEODORO, Dilma Maria. **A reestruturação do setor elétrico brasileiro e os reflexos em uma empresa estatal**: um estudo de caso na Centrais Elétricas de Santa Catarina - CELESC. 2006. 213 f. Dissertação (Mestrado)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. p. 72. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/88350/236828.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 out. 2019.

³⁰ Ibid., p. 72.

Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS).

A ANEEL foi a primeira autarquia sob regime especial criada no Brasil, estando prevista na Lei nº 9.247/1996, conforme leciona Eurico de Andrade Azevedo³¹. Fruto da mudança da forma como o Estado intervém no setor privado, esta agência foi instituída com a finalidade de regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica.

À tal agência reguladora foram outorgadas inúmeras competências a serem exercidas. Dentre elas, merecem destaque: implementar as políticas e diretrizes do governo federal, promover os procedimentos licitatórios, gerir contratos de concessão ou de permissão de serviços públicos, dirimir divergências entre os agentes do setor, definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição.

Por sua vez, o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) foi criado pela Lei nº 9.648/1988, fruto do Relatório da Coopers & Lybrand, que indicava a necessidade de um órgão que operacionalizasse as interligações do sistema de maneira integrada³². Assim, foi constituído o ONS, com as funções de viabilizar a competição entre os agentes de mercado do setor elétrico, operar, administrar e garantir o acesso à rede de transmissão.

Após serem explicados os motivos que levaram o setor elétrico a ter a atual conjuntura, apresentados o MAE e os órgãos responsáveis pela regulação e operação do setor, é preciso deter-se sobre os agentes econômicos que atuam neste mercado.

2.4 DOS AGENTES PRIVADOS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

A Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), órgão regulador do MAE, emitiu as Resoluções 249/98 e 271/98, estabelecendo quem estava obrigado a

³¹AZEVEDO, Eurico de Andrade. Agências Reguladoras. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 213, p. 141-148, jul. 1998, p. 143. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47204>>. Acesso em: 25 nov. 2019. doi:<<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v213.1998.47204>>.

³² LEITE, Eunice Maria dos Santos. **A reestruturação do setor elétrico brasileiro estudo específico do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS)**. 1999. 73 f. Monografia (Graduação) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, p. 47. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/109786>>. Acesso em: 15 out. 2019.

participar do MAE³³ e a quem seria facultado participar ou não³⁴. A partir de então, o setor elétrico brasileiro, regulado pela ANEEL e pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS) passou a ser composto pelos seguintes agentes: geradoras, transmissoras, distribuidoras, comercializadoras e consumidores³⁵. No que toca estes últimos, impende distingui-los em dois grupos: livres e cativos.

A previsão legal que institui a figura do consumidor livre está posta nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.074/1995. Segundo tais normas, os requisitos são a utilização de carga igual ou superior a 3.000 kW e de que a unidade consumidora seja atendida em tensão igual ou superior a 69 kV.

Aqueles que preencherem tais condições poderão participar do regime de contratação livre, pelo que lhes é conferido o direito de escolher o fornecedor de quem comprarão energia. A celebração desta compra e venda, todavia, fica condicionada a celebração de contratos específicos, dentre os quais os Contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) e de Distribuição (CUSD)³⁶. Já os consumidores cativos permanecem no ambiente de contratação regulada, no qual somente podem comprar energia da concessionária a que estão vinculados.

Desta forma, enquanto a remuneração despendida pelos consumidores livres amolda-se no conceito de preço, os consumidores cativos efetuam o pagamento de

³³BRASIL. Resolução ANEEL nº 249, de 11 de agosto de 1998, “Art. 2º Deverão participar do Mercado Atacadista de Energia Elétrica os seguintes agentes do setor de energia elétrica: I - os concessionários ou autorizados de geração de energia elétrica que possuam central geradora com capacidade instalada igual ou superior a 50 MW; II - os concessionários, permissionários ou autorizados que exercem a atividade de comercialização de energia elétrica, cujo volume comercializado seja igual ou superior a 300 GWh/ano, referido ao ano anterior; III – os importadores ou exportadores de energia elétrica com carga igual ou superior a 50 MW. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/res2002249.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

³⁴ Ibid., “Art. 3º Poderão participar do Mercado Atacadista de Energia Elétrica os concessionários, permissionários e autorizados de geração, comercialização, importação e exportação de energia elétrica, não incluídos nos incisos do artigo anterior, bem assim os consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995.”

³⁵ RODRIGUES, Maurício Camilo Cesconetto. **ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica**. 2014. 68 f. Monografia (Graduação em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba. p. 17. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/37550/17.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 out. 2019.

³⁶ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução normativa nº 376, de 25 de agosto de 2009, “Art. 3º O exercício da opção de compra de energia elétrica pelo Consumidor Livre implicará a celebração dos seguintes contratos: ... II – Contrato de Uso do Sistema de Distribuição – CUSD ou de Transmissão – CUST, nos termos da regulamentação específica; e”. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2009376.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

tarifas. Neste sentido, cumpre citar a lição de Leonardo Alcantarino Menescal³⁷ acerca desta distinção:

Exatamente por este fato a contraprestação da venda para consumidores livres é preço (privado), e a contraprestação da disponibilização dos sistemas de distribuição e de transmissão é realizada mediante tarifa (público), em consonância com o disposto, respectivamente, nos parágrafos 1º e 2º do art. 7º da Resolução Aneel nº 264/1998, que estabelece as condições para contratação de energia por consumidores livre.

Cumpre ressaltar que tal distinção não implica que TUST e TUSD sejam cobradas apenas de um específico grupo de consumidores. Poder-se-ia imaginar que, pela celebração dos CUST e CUSD, somente os consumidores livres estariam sujeitos ao pagamento destas tarifas. Em verdade, os consumidores cativos também estão sujeitos a cobrança destes valores. A única diferença reside no modo de fixação das tarifas. Para os primeiros a base de cálculo é a energia efetivamente consumida, enquanto para os últimos leva-se em conta a energia contratada.³⁸

Tal temática será discorrida abaixo, quando discutir-se-ão os encargos incidentes na formação do preço da energia elétrica. O estudo será voltado para as tarifas de TUST e TUSD, pois sobre elas o STJ está se debruçando para a fixação de tese jurídica no julgamento do Tema 986.

2.5 DAS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO (TUST) E DISTRIBUIÇÃO (TUSD)

A formação do valor a ser pago pelo consumidor em relação à energia elétrica é formado por três fatores: energia gerada; transporte de energia até as unidades consumidoras; encargos setoriais e tributos. Acerca do primeiro fator, destaca-se que os consumidores livres efetuam o pagamento de preço, pois o valor da energia é acordado entre as partes quando da celebração da compra junto ao produtor. Já no caso dos consumidores cativos, estar-se-á diante de tarifa, pois os valores são fixados pela ANEEL, que sopesa entre a modicidade da tarifa e o equilíbrio econômico-financeiro para a concessionária.

³⁷ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015. p. 63.

³⁸ *Ibid.*, p. 63.

Vislumbre-se então o quanto cada um destes elementos contribui para formação do preço. Segundo disponibiliza a ANEEL³⁹, os custos de energia (compra, transmissão e encargos setoriais) são responsáveis por 53,5% da tarifa. Os tributos incidentes, por sua vez, representam 29,5% e os custos de distribuição englobam os 17% remanescentes.

No que tange as tarifas objeto do presente estudo, é preciso analisá-las mais detidamente. Por isso, antes de tudo, urge identificar em qual momento entre a geração da energia e a sua disponibilização incidem tais tarifas. A TUST é cobrada pela circulação de energia desde a geradora até distribuidora. Em tal sistema, a energia elétrica circula em tensões que sejam, no mínimo, de média voltagem. Enquanto isso, a incidência da TUSD se dá com a circulação da energia elétrica das distribuidoras para as unidades consumidoras. Neste momento, as redes de energia elétrica possuem tensões mais baixas.

A diferenciação acerca das redes de alta e baixa tensão foi feita por Luciana Goulart e João Dácio Rolim⁴⁰, vejamos:

A natureza *lato sensu* da energia desde a geração até o consumo é feita através dos sistemas de transmissão e de distribuição: o sistema de transmissão é composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em tensões médias, altas e extra-altas; o sistema de distribuição, por sua vez, é composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e outros equipamentos que operam em tensões mais baixas.

A TUST é uma contraprestação paga pelo usuário do sistema em virtude da utilização do sistema de transmissão da energia elétrica. Esta remuneração é paga às concessionárias, permissionárias ou às autorizadas a prestar o serviço de fornecimento de energia elétrica⁴¹. Inclusive, são estas as responsáveis por faturar tais encargos, em conjunto com a ONS.

³⁹ BRASIL. **Agência Nacional de Energia Elétrica. Entendendo a Tarifa.** Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/entendendo-a-tarifa/-/asset_publisher/uQ5pCGhnyj0y/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fentendendo-a-tarifa%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_uQ5pCGhnyj0y%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2>. Acesso em: 15 de out. 2019.

⁴⁰ GOULART, Luciana. João Dácio Rolim. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005. p. 52-53.

⁴¹ LUZ, Willian Wagner da. **A controvérsia acerca da legalidade da inclusão da tarifa de uso dos sistemas de distribuição e transmissão (TUSD e TUST) na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.** 2018. 63 f. Monografia (Graduação) - Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. p. 35.

Sua quantificação é feita com base na potência que “o sistema elétrico deve dispor para atender às instalações elétricas das unidades consumidoras”, como elucidada Leonardo Cantarino Menescal⁴². Para tanto, o uso da rede é monitorado em intervalos de 15 minutos, pelo que é o utilizado o valor máximo de potência demandado pelo usuário no lapso temporal de 30 dias para fixação da TUST.

Enquanto isso, a TUSD é uma compensação financeira a que fazem jus os agentes mencionados acima, dessa vez pela disponibilização do sistema de distribuição de energia elétrica. O seu método de arbitramento é regulamentado pela Resolução ANEEL 166/2005, precisamente nos artigos 13 a 18.

Apesar de já ter sido ventilado anteriormente, é preciso novamente destacar que todos os usuários do sistema de energia elétrica estão sujeitos ao pagamento de TUST e TUSD. Isto se depreende da leitura do art.2º, LXXV, “b”, da Resolução ANEEL 414/2010⁴³.

Para ilustrar, é preciso citar a modalidade tarifária da TUSD disponibilizada pela própria ANEEL⁴⁴. É possível identificar que tanto os consumidores do grupo A, quanto os consumidores do grupo B estão sujeitos ao pagamento destas tarifas. A diferença existente reside apenas na forma de calculá-las, que varia de acordo com o critério temporal e a faixa de tensão. Veja-se:

⁴² MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015. p. 63.

⁴³ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 414, de 9 de setembro de 2014, “Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições: ... LXXV – tarifa: valor monetário estabelecido pela ANEEL, fixado em R\$ (Reais) por unidade de energia elétrica ativa ou da demanda de potência ativa, base para a definição do preço a ser pago pelo consumidor e explicitado na fatura de energia elétrica, sendo: ... b) tarifa de uso do sistema de distribuição – TUSD: valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em R\$/MWh ou em R\$/kW, utilizado para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica pelo uso do sistema.” Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

⁴⁴ Agência Nacional de Energia Elétrica. **Módulo 7: Estrutura Tarifária das Concessionárias de Distribuição.** Submódulo 7.1 Procedimentos Gerais. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/arquivos/Excel/PRORET%20Subm%c3%b3dulo%207%201%20-%20Procedimentos%20Gerai.pdf>>. Acesso em 12 nov. 2019.

TABELA 1 - Metodologia de cálculo de TUSD e TE de acordo com os subgrupos de consumidores⁴⁵

GRUPO	SUBGRUPO	MODALIDADE	TUSD				TE			
			Ponta	Intermediária	Fora Ponta	Sem posto	Ponta	Intermediária	Fora Ponta	Sem posto
A (≥ 2,3 kV)	A1 (≥230 kV)	Azul	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	
	A2 (88 kV a 138 kV)	Azul	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Distribuição	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh				R\$/MWh
		Geração				R\$/kW				
	A3 (69 kV)	Azul	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Distribuição	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh				R\$/MWh
		Geração				R\$/kW				
	A3a (30 kV a 44 kV)	Azul	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Verde	R\$/MWh		R\$/MWh	R\$/kW	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Convencional B.				R\$/kW				R\$/MWh
		Distribuição	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh				R\$/MWh
	A4 (2,3 kV a 25 kV)	Azul	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Verde	R\$/MWh		R\$/MWh	R\$/kW	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Convencional B.				R\$/kW				R\$/MWh
		Distribuição	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh				R\$/MWh
	A5 (< 2,3 kV subterrâneo)	Azul	R\$/kW		R\$/kW	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	
		Verde	R\$/MWh		R\$/MWh	R\$/kW	R\$/MWh		R\$/MWh	
Convencional B.					R\$/kW				R\$/MWh	
B (< 2,3 kV)	B1 (residencial)	Convencional				R\$/MWh				R\$/MWh
		Branca	R\$/MWh	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	R\$/MWh	R\$/MWh	
		Pré-pagamento				R\$/MWh				R\$/MWh
	B2 (rural)	Convencional				R\$/MWh				R\$/MWh
		Branca	R\$/MWh	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	R\$/MWh	R\$/MWh	
		Pré-pagamento				R\$/MWh				R\$/MWh
	B3 (demais classes)	Convencional				R\$/MWh				R\$/MWh
		Branca	R\$/MWh	R\$/MWh	R\$/MWh		R\$/MWh	R\$/MWh	R\$/MWh	
		Pré-pagamento				R\$/MWh				R\$/MWh
	B4 (IP)	Convencional				R\$/MWh				R\$/MWh
Distribuição		Distribuição				R\$/MWh			R\$/MWh	
Geração		Geração				R\$/kW				

Desta feita, se depreende que existem consumidores que são isentos das tais tarifas, mas, com exceção destes, todos os demais estão sujeitos ao pagamento da tarifa, independente do grupo em que estejam situados, bem como se a aquisição de energia elétrica é por demanda contratada ou não.

A única variação existente entre aqueles que estão sujeitos à cobrança da tarifa se dá no momento de arbitrá-las. Há uma variação da remuneração a ser paga que decorre da carga que cada uma das unidades consumidores demanda, ou potencialmente demandaria, do sistema.

⁴⁵ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Módulo 7: Estrutura tarifária das concessionárias de distribuição. Submódulo 7.1 Procedimentos Gerais. P.8. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/aren2017775_Proret_Submod_7_1_V24.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2019.

Neste sentido, para os consumidores cativos, tais cobranças são feitas com base nos valores efetivamente consumidos, de acordo com os critérios mencionados anteriormente. Para os consumidores livres, o cálculo é feito de acordo com a demanda contratada.

A compreensão de que todos os usuários estão sujeitos ao pagamento destas tarifas é imprescindível para adoção de um posicionamento.

Como se verá adiante, um dos argumentos suscitados por quem defende a incidência de ICMS sobre TUST e TUSD é de que somente os consumidores livres seriam beneficiados com a não incidência. Sob esta premissa, alega-se que, caso assim venha a entender o STJ, estar-se-á permitindo tratamento diferente entre contribuintes⁴⁶.

Crendo ter detalhado suficientemente todas as nuances da energia elétrica, conclui-se o presente capítulo ciente do que a eletricidade representa como fenômeno físico e econômico, o tratamento que lhe é dispensado pelo ordenamento jurídico, o modo como a energia elétrica é fornecida para os integrantes do sistema e, por fim, o que são a TUST e TUSD e o porquê de serem cobradas.

Dessa forma, há de ser analisado o imposto incidente sobre as operações de energia elétrica, o ICMS. Para tanto, debruçar-se-á sobre todos os aspectos que formam o fato gerador tributário. Ademais, a presente monografia tentará apresentar os conceitos jurídicos de determinadas expressões que são indispensáveis para elucidação da controvérsia.

⁴⁶ SCOCUGLIA, Livia. Para MPF, inclusão de TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS é legal. **Jota**. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/mpf-tusd-tust-icms-legal-13072018>>. Acesso em: 16 out. 2019.

3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

O ICMS é um imposto de extrema importância para a arrecadação tributária. Segundo estudos realizados pela Receita Federal⁴⁷, as receitas tributárias, em 2017, representaram 32,43% do Produto Interno Bruto (PIB). Por sua vez, O ICMS arrecadado correspondeu a 6,72% do PIB. Isto significa que, para este período, tal imposto foi responsável 20,73% da arrecadação tributária total.

O ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, sendo este de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. Não se trata, todavia, de uma inovação desta ordem constitucional. Conforme leciona Hugo de Brito Machado⁴⁸, este imposto já vigia anteriormente sob a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. À época, se tratava do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, representado pela sigla ICM.

Ainda segundo o autor, com o advento da Constituição atual, houve uma expansão do âmbito de incidência deste imposto⁴⁹. Isto porque a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal passou a estar sujeita à tributação do ICMS.

Traçadas as linhas gerais do ICMS, impende tratar do fato gerador do ICMS, da obrigação tributária correspondente e da relação jurídica tributária desta última proveniente. Para tanto, se faz necessário anteriormente versar sobre o fato gerador tributário e a regra-matriz de incidência tributária.

3.1 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Os fatos podem ser analisados sob diferentes perspectivas. Ou seja, um único evento pode ser observado simultaneamente à luz do direito, da economia e de diversos outros panoramas. Isto não significa que existirá uma única visão correta em

⁴⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por tributos e bases de incidência.** 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2019.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 37. ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 371.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 371.

detrimento das demais. O que ocorre, em verdade, é que cada perspectiva analisa o evento a partir de um corte metodológico e linguístico que lhe é próprio.

Conforme enuncia Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, não existem fatos jurídicos puros, nem fatos econômicos puros, pois nada impede que um fenômeno seja objeto de estudo de mais de uma ciência.

No caso do fato gerador tributário, então, não se está diante de um fato exclusivamente jurídico. O que se dá é a construção de uma definição estritamente jurídica para o fato sob análise. À título de exemplo, não poderia ser atribuído a um evento uma significação jurídico-contábil. Neste caso, ou a definição seria jurídica, ou seria contábil, jamais uma única conceituação para ambas as ciências.

Isto não implica, entretanto, que não haja a interdisciplinaridade entre o Direito e as demais ciências, podendo a primeira se utilizar de definições destas últimas para a construção da acepção jurídica acerca do fato e vice-versa.

Ainda sobre o fato gerador, é preciso ressaltar a ambiguidade deste termo devido ao seu mau uso durante longo período. Em sua obra, Paulo de Barros Carvalho⁵¹ alardeia o uso equívoco da expressão “fato gerador”. Segundo este autor, tal significante era empregado para referenciar tanto a previsão legal e abstrata do evento quanto a sua consumação enquanto fato jurídico⁵². Para separá-los, a doutrina desenvolveu o vocábulo hipótese de incidência.

Com o objetivo de tornar tal distinção mais evidente, remete-se ao art. 114 da Lei 5.172/1966. Tal norma define o fato gerador como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”⁵³. Nestes termos, destaca-se o trecho que impõe a definição em lei. À luz dos princípios da legalidade e da anterioridade, significa que somente será fato gerador o evento previamente descrito em lei como sujeito à incidência da norma tributária.

Ou seja, esta prévia definição legal, marcada pela abstração, é a hipótese de incidência, enquanto o fato gerador seria a ocorrência desta na realidade fática. Vejamos a lição de Hugo de Brito Machado⁵⁴ ao tratar desta distinção:

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 229.

⁵¹ Ibid., p. 229-230.

⁵² Ibid., p. 229-230.

⁵³ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União de 27 out. 1966**, e retificado em 31 out. 1966, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27 nov. 2019.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 131.

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Pois bem. É preciso tratar então da regra matriz de incidência tributária, constante da hipótese de incidência, pois somente quando todos os elementos forem perfeitos no caso concreto haverá a subsunção do fato a norma tributária. Neste momento, surgirá a obrigação tributária, que cria para o Fisco o direito de cobrar, e para o contribuinte o dever de pagar, ainda que ilícida, haja vista que encontra-se pendente da efetiva constituição do crédito, o lançamento.

No direito tributário, as normas são comumente agrupadas em três grupos: normas que estabelecem os princípios, normas que preveem a incidência de tributos e normas que fixam os poderes da Administração Pública para cobrá-los. Conforme Ayrton Ruy Giublin Neto⁵⁵, a regra matriz de incidência tributária se situaria no segundo grupo.

Tratando-se de norma que prevê a incidência de tributo, é preciso que a hipótese de incidência traduza um evento do qual se depreenda uma manifestação de riqueza. Isto porque, conforme estabelece o art. 145, §1º, da Constituição Federal, sempre que possível os impostos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Tal artigo representa a normatização do princípio da capacidade contributiva.

Assim se dá porque os impostos não podem incidir sobre eventos inadequados. Por inadequados, se quer dizer eventos que não possam ser medidos sob o viés econômico, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho⁵⁶. Dessa forma, de acordo com Paulo Caliendo⁵⁷, o princípio da capacidade contributiva “limita o uso de presunções e ficções em Direito Tributário”.

No que tange a eleição de um fato imponible e o seu desvirtuamento, veja-se o posicionamento de Paulo Caliendo acerca da impossibilidade desta prática atingir mais fortemente o patrimônio do contribuinte:

⁵⁵ GIUBLIN NETO, Ayrton Ruy. **O espaço na norma jurídica tributária**: territorialidade, critério espacial e elementos de conexão. 2014. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 24 doi:10.11606/D.2.2014.tde-11022015-161438. Acesso em: 30 out. 2019.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva. p. 159.

⁵⁷ CALIENDO DA SILVEIRA, Paulo Antônio. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 283.

Assim, tudo que produzir agravamento da carga tributária de um contribuinte que não possuir um fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado e a desigualdade de tratamentos jurídicos a que se procedeu será considerado como desarrazoado e inconstitucional.⁵⁸

À luz destas lições, se vislumbra a importância de identificar o fato signo presuntivo de riqueza constante da hipótese de incidência. Isto porque o evento não condizente com o aspecto material descrito não poderá estar sujeito a tributação.

Dito isso, se inicia o estudo da regra matriz de incidência do ICMS, destacando-se a inadmissibilidade de sua aplicação sobre evento não condizente com seu aspecto material. Igualmente, não poder ser desvirtuada a sua base de cálculo para incluir valores não relacionados ao estabelecido no antecedente da regra matriz.

3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Para tanto, e com supedâneo na divisão proposta por Paulo de Barros Carvalho⁵⁹ e Luis Eduardo Schoueri⁶⁰, o detalhamento do ICMS se dará a partir da concepção de sua regra matriz de incidência, subdividindo-a em antecedente e consequente.

O primeiro tem por função esmiuçar o evento que faz surgir a obrigação tributária. Trata-se, em verdade, da hipótese de incidência prevista na norma tributária. Por isso, é analisado sob a perspectiva de três critérios: material, espacial e temporal.

O último, por sua vez, se dedica a análise das consequências da configuração do fato impositivo no mundo fenomênico. De outra forma, é um prescritor da relação jurídica tributária. Seu enfoque recai sobre os sujeitos da relação jurídica e os instrumentos necessários para a quantificação da obrigação principal.

3.2.1 Antecedentes da Regra Matriz de Incidência do ICMS

Inicia-se, então, o estudo dos critérios que formam o antecedente da regra matriz de incidência, os aspectos material, temporal e espacial.

⁵⁸ CALIENDO DA SILVEIRA, Paulo Antônio. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 290.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva. p. 220.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 501-504.

3.2.1.1 Aspecto Material do ICMS

O critério material atina para um comportamento, inserido em um espaço e tempo específicos. Estes últimos fazem referência, respectivamente, ao critério espacial e temporal, de modo que serão analisados adiante. Ainda sobre o aspecto material, é nele que o fato está objetivamente descrito, conforme leciona Maurício Dias Marques⁶¹. Sua representação se dá por um verbo e um complemento, como no caso do Imposto de Renda, cujo aspecto material seria “auferir renda”.

Neste ponto, é preciso remeter ao já descrito princípio da capacidade contributiva. Isto porque é justamente no aspecto material que se elege o fato imponible tributário. Em outras palavras, é no aspecto material que está descrito o evento sujeito à incidência das normas tributárias. Por esse motivo, sua descrição há de ser feita de modo que se identifique o signo presuntivo de riqueza. Leia-se o que enuncia Paulo Caliendo⁶² sobre tal questão:

Assim, ao constituir o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) deverá o legislador escolher o verbo e complemento de tal forma que estes representem fatos com significação econômica. Dessa forma não será razoável nem constitucional estabelecer um imposto com o seguinte critério material: ter barba, ser judeu, ser ariano e assim por diante.

Especificamente no caso do ICMS, há mais de uma materialidade inserida no imposto. O papel da Lei Complementar 87/1996 foi imprescindível para a precisa definição de suas materialidades. Isto porque através desta foram delimitadas as hipóteses de incidência do ICMS. O art. 2º elenca as materialidades do imposto, sendo alargado pelas hipóteses previstas no §1º deste mesmo artigo.

Tal quadro, inclusive, é responsável por divergência doutrinária sobre quantas materialidades existem no ICMS. Paulo de Barros Carvalho⁶³ e José Eduardo Soares de Melo⁶⁴ compreendem que o ICMS abarcaria três hipóteses de incidência. Enquanto

⁶¹ MARQUES, Maurício Dias. ICMS – Regra matriz de incidência tributária e regra matriz do direito ao crédito. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília, v.1, n. 2, p. 123-147, 2015. p. 127. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-vol1-no2-jan_jul_2015.pdf#page=123>. Acesso em: 29 out. 2019.

⁶² CALIENDO DA SILVEIRA, Paulo Antônio. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 291.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 727.

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

isso, Roque Antônio Carrazza⁶⁵ encampa a tese de que estão previstas pelo menos cinco hipóteses de incidência no ICMS, conforme:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações sobre a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência de ICMS.

A divergência entre as duas correntes consiste no fato de que Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo defendem que as hipóteses de incidência do ICMS incidentes sobre lubrificantes, combustíveis - líquidos ou gasosos -, energia elétrica e minerais se amoldariam ao grupo das operações mercantis.

Roque Antônio Carrazza⁶⁶ reconhece que tais bens foram equiparados a mercadorias pelo texto constitucional. Todavia, justifica a criação destas duas hipóteses de incidência por dois motivos: as especificidades dos bens de que tratam estas duas categorias e o fato de descenderem de outros impostos, vigentes à época da ordem constitucional anterior, que não o extinto imposto sobre vendas e consignações.

No presente trabalho encampa-se a tese de que tais razões não são suficientes para que sejam englobados a materialidade das mercadorias. Isto se justifica pela compreensão de que questões históricas não desnaturam a materialidade de um tributo à luz da ordem constitucional vigente.

Por isso, entende-se que o ICMS possui apenas três hipóteses de incidência. Dessa forma, cumpre tratar das três materialidades constantes da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, quais sejam: operações; circulação e mercadorias.

⁶⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 30-31.

⁶⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo, Malheiros, 2012. p. 45.

3.2.1.1.1 Conceito do termo “operação”

Há quem considere que a significação deste termo seja a mais importante para a compreensão do ICMS. Isto porque, conforme leciona Geraldo Ataliba⁶⁷, “a circulação e a mercadoria são consequências (e meros aspectos adjetivos) da operação tributada”. Este não é o único doutrinador que possui esta acepção. Roque Antônio Carrazza⁶⁸ se posiciona de semelhante maneira.

O termo operação pode ser tido como o ato jurídico por meio do qual transmite-se um direito. Nas palavras de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, as operações “configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade)”⁶⁹.

Desta maneira, assente que a mera circulação da mercadoria não implica a incidência do ICMS. Para que isso ocorra, é imprescindível que tal circulação esteja relacionada a uma transmissão de direito por meio de negócio jurídico mercantil, nos termos propostos por Geraldo Ataliba⁷⁰. Não por outro motivo, o ICMS é aplicável tanto às vendas quanto às trocas de mercadorias.

Utilizando-se deste mesmo raciocínio, tem-se que os procedimentos societários de cisão, fusão e incorporação, por exemplo, não incide ICMS, pois a transmissão dos direitos não se dá por um negócio jurídico mercantil.

Para ilustrar uma situação de circulação de mercadoria sem que haja transferência de titularidade, imagine-se o comodato. Trata-se do empréstimo gratuito de bens, estando previsto no art. 570 do Código Civil. Neste caso, ocorre a circulação do bem sem que haja a transferência de sua titularidade. Ou seja, inexistente operação mercantil, no sentido de negócio jurídico mercantil, de modo que o comodato não está sujeito a tributação pelo ICMS.

Fixado que o termo operação significa o ato jurídico pelo qual transfere-se um direito, é preciso analisar as outras duas materialidades da regra matriz de incidência do ICMS incidentes sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 195, p. 24-36, jan. 1994. p. 25. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45978/47419>>. Acesso em: 31/10/2019. doi: <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>.

⁶⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 47.

⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares. PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 271.

⁷⁰ ATALIBA, op. cit., p. 26.

3.2.1.1.2 Conceito do termo “circulação”

A expressão “circulação”, de outro turno, é relativa à circulação da mercadoria, de uma pessoa para outra, com fundamento em um título jurídico que consubstancie a alteração da titularidade.

A mera circulação pode ter significações distintas, variando de acordo com a ciência que a esteja analisado. Se estiver sendo observada pela economia, pode ser considerada um fato econômico. De outro turno, se estiver sendo analisada pela ciência contábil, será apregoado como um fato contábil. Isto não implica, como se de uma consequência inafastável se tratasse, que tal ocorrência se configura como um fato gerador do ICMS.

Tal distinção é feita por Souto Maior Borges, ao afirmar que “uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra, bem diferente, é a circulação dela resultante”⁷¹. Ou seja, a circulação da mercadoria, para configurar-se fato gerador do ICMS, deve suceder a operação jurídica que tenha por objeto a transferência de titularidade do bem.

Como ilustração de circulação não sujeita a incidência do ICMS, temos a circulação de mercadoria de uma sede para outra do mesmo contribuinte. Neste caso, há a efetiva saída do bem de um estabelecimento e a respectiva entrada em outro. Porém, tendo a mercadoria permanecido sobre a titularidade do mesmo contribuinte, será uma circulação sem repercussão tributária.

Esta, inclusive, é a lição que se extrai do Enunciado 166 da Súmula do STJ, que estatui: “não constitui fato gerador do ICMS o mero deslocamento de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”⁷². Tudo isso serve para demonstrar que é imprescindível que haja a circulação da titularidade jurídica da mercadoria.

⁷¹ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, out. 1971. p. 36. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>>. Acesso em: 01 nov. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v103.1971.35281>.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Enunciado nº 166 da Súmula. Não constitui fato gerador do ICMS o mero deslocamento de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2019.

3.2.1.1.3 Conceito do termo “mercadoria”

Enfim, é preciso tratar da significação jurídica da expressão mercadoria. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo⁷³, mercadoria pode ser definida da seguinte forma:

Mercadoria é bem corpóreo (ou virtual) da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica conforme previsto no art. 155, §3º, CF.

Destaca-se neste conceito o ponto em que a mercadoria é atrelada ao exercício de uma atividade empresarial (produtor, industrial e comerciante). Por meio desta, não é todo bem móvel que é considerado mercadoria, mas, conforme leciona Roque Antônio Carraza⁷⁴, apenas aqueles que se submetem à mercancia.

Ou seja, o bem móvel corpóreo é um gênero no qual inclui-se a mercadoria, figurando como espécie. A característica que destoa a mercadoria das demais espécies de bens móveis é a sua destinação específica à comercialização. Este é o entendimento de Roque Antônio Carraza⁷⁵.

Em virtude destas características específicas, diversas operações do cotidiano são realizadas sem que os envolvidos tenham de arcar com o ICMS. Nos casos em que não se identifica a mercancia, não surge a relação jurídica tributária. À título de exemplo, tem-se a operação envolvendo veículo automotor entre particulares. Se esta operação estivesse sendo realizada por produtor ou comerciante, o mesmo veículo seria considerado mercadoria.

Outro ponto que merece destaque na lição acima transcrita é a ressalva feita em relação à energia elétrica. Isto porque a energia elétrica não pode ser enquadrada como um bem corpóreo. No entendimento de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo⁷⁶, houve uma ampliação constitucional do conceito de mercadoria. Sem compreendê-las, as explanações atinentes ao ICMS Energia Elétrica e a inclusão das tarifas de TUST e TUSD na sua base de cálculo restariam prejudicadas.

⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 17.

⁷⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 48.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 49

⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 276.

3.2.1.2 Aspecto temporal do ICMS

Ultrapassado o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, cumpre tratar do aspecto temporal. Foi dito anteriormente que o fato sujeito à incidência da norma tributária está inserido em determinado espaço e tempo. O aspecto temporal é justamente responsável por informar o momento em que se reputa ocorrido o fato gerador, conforme elucida Luiz Henrique Hohmann⁷⁷. Por isso, a sua fixação é imprescindível para o fenômeno da tributação.

O critério temporal é responsável por separar os fatos entre consumados e não consumados. Assim, quando se reputa ocorrido o fato gerador, surge a relação jurídico tributária que opõe o Ente Tributante e contribuinte. Para o primeiro, surge o direito a uma receita, que integrará o patrimônio público e proporcionará o custeio do Estado das mais diversas formas.

Enquanto isso, para o contribuinte surgirá uma obrigação de pagar que lhe atingirá a liberdade e a propriedade, tal qual leciona Paulo de Barros Carvalho⁷⁸. Em relação a liberdade, ressalte-se que a assunção da obrigação tributária sequer depende da existência de vontade.

Melhor dizendo, trata-se da circunstância em que a pessoa, física ou jurídica, adota comportamento que enseja a incidência da norma tributária, o surgimento da obrigação independerá da sua vontade, sem que dela possa se desvincular.

Por sua vez, o seu patrimônio será diretamente atingido para a quitação da dívida em benefício do fisco. Considerando tais circunstâncias, não é dado ao legislador escolher um momento sem conexão com o aspecto material da regra matriz de incidência. À título de exemplo, não poderia ser estabelecido para o critério temporal um instante anterior à prática da conduta prevista no critério material.

A par disso, o Código Tributário Nacional, em seu art. 116 e respectivos incisos, cria duas concepções distintas para a identificação do momento em que se reputa ocorrido o fato gerador: a situação de direito e a situação de fato.

⁷⁷ HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **A regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações**. 2009. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. p. 29. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/19176/HOHMANN%2c%20LUIZ%20HENRIQUE%20GUIMARAES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 30 out. 2019.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 244.

No caso das situações jurídicas, o momento da ocorrência do fato gerador seria quando esta, à luz das normas pertinentes, estivesse constituída.

Para as situações de fato, de outro turno, considera-se ocorrido o fato gerador quando verificadas as condições materiais necessárias para a produção dos efeitos que lhe são próprios. É o caso do ICMS, em que somente se considera ocorrido o fato tributário quando realizada a operação mercantil de circulação da mercadoria em que haja a transferência de titularidade jurídica desta.

É nesta linha que se posiciona Luiz Henrique Hohmann⁷⁹, conforme:

Realmente, só há que se falar em fato jurídico tributário do ICMS quando realizada a operação mercantil, que implique a transferência jurídica da titularidade de mercadoria. Se tal operação não se consumar, inexistindo a alteração de domínio, não ocorre a incidência do ICMS. Nessa linha, como lembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA, não basta existir um contrato de compra e venda perfeito e acabado, deve haver a tradição. O mero contrato é irrelevante para o Direito Tributário, haja vista de que, por si só, não gera a transferência da coisa: antes da tradição, o comprador é credor do vendedor, situação essa que só importa ao Direito Privado. É por isso que eleger o critério temporal como momento anterior a essa consumação vai além dos limites do Texto Constitucional.

Considerando que o ICMS é um imposto incidente sobre operações mercantis, é preciso indagar em qual momento o fato gerador se manifesta. Melhor dizendo, o episódio utilizado como marco temporal para a incidência do imposto é a saída do estabelecimento vendedor ou a chegada no estabelecimento prestador?

A resposta para esta pergunta está na Lei Complementar nº 87/1996. O seu art. 12, I, fixa a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor como o momento que preenche o aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária.

É preciso fazer ressalva, entretanto, de que isto não implica que qualquer saída de mercadoria estaria sujeita a incidência do ICMS. Tal imposto somente é devido para as operações envolvendo a circulação de mercadoria. Por operação, é preciso entender que se está tratando de uma transmissão de direito. Dessa forma, a saída da mercadoria somente criará a obrigação tributária relativa ao pagamento de ICMS quando antecedida de uma operação mercantil.

Analisada a regra geral do critério temporal de incidência do ICMS, cumpre versar sobre a exceção prevista na Constituição Federal. Trata-se das situações em

⁷⁹ HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **A regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações**. 2009. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. p. 72-23. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/19176/HOHMANN%2c%20LUIZ%20HENRIQUE%20GUIMARAES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 30/10/2019.

que os estabelecimentos do alienante e do comprador estão em Estados-membros distintos. Nestes casos, incide a regra prevista no art. 155, §2º, VII da Lei Maior.

Como explica Luiz Henrique Hohmann⁸⁰, o Estado-membro de origem recolherá o ICMS sob a alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal. De outro turno, ao Estado-membro de origem caberá o diferencial de alíquota, que é o resultado da subtração feita entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Nesta situação, existem duas obrigações tributárias, cujos credores são entes distintos da Federação. Assim, para a primeira mantém-se o critério temporal na saída da mercadoria do estabelecimento vendedor. Já o aspecto temporal que marca o surgimento da segunda obrigação tributária é a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

Traçadas as bases dos critérios material e temporal, será adiante detalhado o aspecto espacial da regra matriz de incidência tributária. Este é o último critério formador do antecedente da regra matriz, de modo que após sua análise, a monografia se deterá sobre os aspectos do consequente da norma tributária.

3.2.1.3 Aspecto espacial do ICMS

A incumbência de tal aspecto é permitir a identificação do local em que o fato jurídico tributário será dado como ocorrido. Porém, as regras jurídicas nem sempre são construídas de modo que haja uma informação precisa de qual seria esse local. Trata-se, na verdade, de uma escolha do legislador, que poderá ou não o informar.

Isso não conduz a um quadro em que tributos cujos critérios espaciais não constem expressamente em lei não tenham uma definição específica do espaço em que se reputa ocorrido o seu fato gerador. Não havendo uma definição, será preciso extrair o local onde surgiu a obrigação tributária do conteúdo implícito do texto normativo.

Segundo leciona Paulo de Barros Carvalho⁸¹, no Brasil existem três formas adotadas pelo Poder Legislativo para a definição do aspecto espacial da regra matriz

⁸⁰ HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **A regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações**. 2009. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. p. 77. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/19176/HOHMANN%2c%20LUIZ%20HENRIQUE%20GUIMARAES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 30/10/2019.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 242.

de incidência tributária. Há casos em que os locais que conformarão este critério são especificados na norma. Em sua obra, o Professor Paulo de Barros Carvalho cita como exemplo o Imposto de Importação (II), no qual são previamente determinados os postos alfandegários.

Somente nestas repartições serão recebidos os bens importados e, conseqüentemente, só nestes locais a regra matriz do II irá se perfazer em sua plenitude.

A segunda forma de definição do critério espacial não especifica lugares em que o fato gerador reputar-se-ia ocorrido, mas sim delimita espaços geográficos. Deste modo, o fato gerador poderá ocorrer em qualquer ponto inserido nestas áreas. O imposto ideal para ilustrar este método é o IPTU, que incide sobre imóvel que esteja situado dentro do perímetro urbano do Município que instituiu o imposto.

Por fim, tem-se a hipótese na qual o aspecto espacial é muito pouco ou nada delimitado pela norma instituidora. Neste caso, reputa-se ocorrido o fato gerador qualquer que seja o local de sua ocorrência. Nos termos utilizados por Paulo de Barros Carvalho⁸², “o critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei”. É o caso do ICMS.

Desta feita, para determinar o local em que se tem por ocorrido o fato gerador do ICMS, com fulcro no princípio da origem, o local em que está situado o estabelecimento comercial do alienante. Isto, inclusive, consta do art. 11, I, “a”, da Lei Complementar nº 87/1996. Conforme dispõe a aludida norma, o local da operação, nos casos em tratar-se de mercadoria, será o do estabelecimento em que a mesma se encontre no momento da ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, é preciso salientar que o estabelecimento deve ser tido como o conjunto de bens que possibilitem a exploração da atividade mercantil, conforme leciona José Eduardo Soares de Melo⁸³. Em decorrência deste conceito, é impossível equiparar domicílio a estabelecimento.

⁸² Ibid. P. 242.

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 14 ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2018. P. 23.

3.2.2 Consequentes da Regra Matriz de Incidência do ICMS

Fixados os antecedentes da regra matriz de incidência do ICMS, se faz premente tratar dos seus consequentes. Seriam estes o critério quantitativo - formado por base de cálculo e alíquota - e o critério pessoal, por meio do qual delimitam-se os sujeitos da relação jurídica tributária.

3.2.2.1 Aspecto quantitativo do ICMS

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota. A conjunção destes elementos permite que haja uma quantificação da obrigação tributária decorrente da tributação. São, todavia, elementos distintos, pelo que serão analisados em separado.

A base de cálculo é a grandeza utilizada para “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho⁸⁴. Por meio desta é possível quantificar a obrigação pecuniária decorrente da tributação. Segundo Paulo de Barros, a base de cálculo ainda se preta a: medir as proporções do fato e (in)validar o critério material do antecedente da regra matriz de incidência⁸⁵.

À luz disso, a base de cálculo não pode estar aquém ou além da repercussão econômica do fato gerador. Trata-se da observância do princípio da capacidade contributiva, haja vista que se assim estiver, não condirá com o fato eleito pelo legislador para medir a capacidade econômica do contribuinte. Caso tal premissa não seja salvaguardada, a exação fiscal padecerá de vício de inconstitucionalidade. É neste sentido o posicionamento de Regina Helena Costa⁸⁶, consoante:

A base de cálculo, portanto, deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária; ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva apreendida pelo legislador. Ausente essa correlação necessária entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária a imposição será inconstitucional, por desrespeito, também, ao princípio estudado.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24 ed., São Paulo, Saraiva, 2012. P. 294.

⁸⁵ Ibid. P 294.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P 81.

No caso específico do ICMS, tem-se como base de cálculo o valor da operação relativa à circulação de mercadoria, conforme elucidam Regina Helena Costa⁸⁷, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo⁸⁸. Isto se encontra insculpido no art. 155, §2º, IX, letra “b”, da Constituição Federal. No âmbito infraconstitucional, norma de igual teor está posta no art. 13 da Lei Complementar 87/1996.

Para os casos em que não for indicado o valor da operação, o art. 15 da Lei Complementar 87/1996 determina que deve ser utilizado o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação. Na falta deste, remete-se ao valor da mercadoria no mercado atacadista regional.

A alíquota, junto com a base de cálculo, é responsável por permitir que a obrigação tributária possa ser fixada em um valor. Consoante Paulo de Barros Carvalho⁸⁹, trata-se de um “componente aritmético para determinação da quantia que será objeto da prestação tributária”. Neste sentido, a alíquota fixa uma fração correspondente a base de cálculo, chegando-se a um valor final da exação tributária.

A regra geral é de que a fixação da alíquota está sujeita à reserva legal. Ou seja, o seu arbitramento é feito por lei. As exceções a esta regra encontram-se previstas no texto constitucional.

3.2.2.2 Aspecto pessoal do ICMS

Ao critério pessoal incumbe permitir que sejam identificados os sujeitos da relação jurídico tributária. O sujeito ativo, titular do direito de receber a prestação em pecúnia decorrente da tributação, pode ser uma pessoa pública ou privada, conforme Paulo de Barros Carvalho⁹⁰.

Dentre as pessoas públicas, há os entes constitucionais com competência para instituição de tributos. A estes também é conferida a prerrogativa de cobrá-los. Sucede que, diferentemente da instituição, a cobrança dos tributos pode ser delegada, conforme estabelece o art. 7º da Lei 5.172/1966.

⁸⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 399

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. **Impostos** – federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 310.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 302.

⁹⁰ Ibid. P.272.

É a partir daí que sujeitos públicos sem competência constitucional para instituição de tributos e sujeitos privados podem ser responsáveis pela arrecadação tributária. O primeiro grupo poderia ser exemplificado pelo Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), autarquia federal, em relação as contribuições de seguridade social.

Por sua vez, dentre os sujeitos privados imbuídos da responsabilidade de cobrança de tributos, se destacam as entidades paraestatais, como leciona Paulo de Barros Carvalho⁹¹. Nestes casos, apesar da personalidade jurídica de direito privado, tais entidades exerceriam funções com finalidades públicas.

No específico caso do ICMS, a competência constitucional para sua instituição foi atribuída aos Estados-membros e ao Distrito Federal. Dentre estes entes constitucionais, o credor da relação jurídica-tributária do ICMS será o Estado em que estiver situado o estabelecimento do destinatário.

Caso se trate de uma operação interestadual, todavia, surgirão duas relações jurídicas distintas, das quais o contribuinte será sujeito passivo em ambas. A primeira será para o denominado estado de origem, no qual será recolhido o ICMS com base na alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal. Enquanto isso, o ICMS devido no estado de destino será calculado com base na diferença entre a alíquota estadual e a alíquota interestadual.

O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa obrigada a arcar com o pagamento do tributo. Conforme estabelece o artigo 121 do CTN, existem duas espécies de sujeitos passivos, o contribuinte e o responsável tributário. Ambas as figuras são expressamente identificadas na lei instituidora do tributo.

Para o ICMS, José Eduardo Soares de Melo⁹² argui que, a partir das materialidades traçadas pela Constituição Federal de 1988, serão os contribuintes do mencionado imposto: “a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, b) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, c) prestadores de serviço de comunicação, e d) importadores de bens e mercadorias.”.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 272.

⁹² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14 ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2018. p. 153.

Já na concepção de Roque Antônio Carrazza⁹³, os sujeitos passivos do ICMS poderiam ser: o produtor, o comerciante ou o industrial. Segundo o autor, isto não significaria que somente estas figuras poderiam estar sujeitas à cobrança do ICMS. O traço distintivo para a identificar se uma pessoa deve ou não ser obrigada a arcar com o pagamento de ICMS seria o caráter de habitualidade.

Ou seja, somente quem exercesse uma destas três atividades com habitualidade poderia ser sujeito passivo do ICMS. O art. 4 da Lei Complementar 87/1996, na mesma linha de Roque Antônio Carrazza⁹⁴, utiliza o critério da habitualidade para determinar os sujeitos passivos do ICMS.

Exceção a esta regra encontra-se posta no parágrafo único do mencionado artigo. Afastando a habitualidade como traço identificador, o legislador elencou que os sujeitos passivos desta exação fiscal seriam: o importador de bens ou mercadorias do exterior; o destinatário de serviço prestado no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior; adquirente de mercadoria ou bens apreendidos ou abandonados, adquirente de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica de outro Estado-membro, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Pois bem. Estabelecidos os alicerces da regra matriz de incidência do ICMS, é chegado o momento de deter-se especificamente sobre o ICMS-Energia Elétrica, considerando ser a conformação da sua base de cálculo o verdadeiro tema da presente monografia.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 44.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 44.

4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA

Detalhada a regra matriz de incidência do ICMS, se faz necessário transplantar as definições acima abarcadas para a realizada do ICMS-Energia Elétrica. Para isso, analisar-se-á novamente a regra matriz de incidência deste imposto, mas agora atendo-se unicamente para as operações envolvendo energia elétrica. Dessa forma, a identificação do preenchimento de cada um dos aspectos da regra matriz de incidência do ICMS poderá ser facilitada.

O estudo novamente será dividido em dois grupos: antecedente e consequente. Estes, por sua vez, se subdividirão de acordo com os aspectos que lhe são pertinentes.

4.1 ANTECEDENTES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA

Inicia-se, então, o estudo dos critérios que formam o antecedente da regra matriz de incidência do ICMS-Energia Elétrica, os aspectos material, temporal e espacial.

4.1.1 Aspecto material do ICMS-Energia elétrica

Tal qual anteriormente asseverado, para fins tributários, a energia elétrica foi equiparada a mercadoria. Isto é fruto de uma modificação no modo como este fenômeno natural passou a ser compreendido. Com a sua exploração econômica e a sua imprescindibilidade para a vida moderna, esta energia passou a ser considerada um bem móvel com valor econômico que, por ser comercializado, está sujeito à tributação.

Neste sentido, o entendimento acerca da energia elétrica encontra-se espalhado pelas legislações estaduais pertinentes ao ICMS. No Estado da Bahia, por exemplo, a Lei Estadual nº 7.014/1996⁹⁵, em seu art. 2º, §2º, expressamente prevê que será considerada mercadoria qualquer bem móvel, inclusive energia elétrica.

⁹⁵ BAHIA. Lei do Estado da Bahia nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996: "Art. 2º O ICMS incide sobre: ... § 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo

Estabelecida a premissa de que a energia elétrica se equipara a mercadoria para fins de incidência do ICMS, é preciso versar sobre o critério material estabelecido na sua regra matriz de incidência.

No bojo da Constituição Federal de 1988, precisamente em seu art. 155, §3º, estabeleceu-se que o ICMS incidiria sobre operações relativas à energia elétrica. De acordo com Roque Antônio Carrazza⁹⁶, as operações que poderiam ser eleitas como o aspecto material da hipótese de incidência são: geração, transmissão, distribuição ou consumo.

A competência para escolha da hipótese de incidência é dos legisladores dos Estados-membros e do Distrito Federal, desde que observadas as possibilidades constitucionalmente previstas. No exercício desta, o aspecto material eleito foi o consumo, conforme expõe Roque Antônio Carrazza⁹⁷:

II – Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de alguém praticar negócios jurídicos que girem em torno da geração, transmissão, distribuição ou consumo de energia elétrica. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, in abstracto, este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência todos, alguns ou um destes fatos.

Dentre estas alternativas, a legislação optou pela descrição de uma operação jurídica que possibilite o consumo de energia elétrica. Portanto, atualmente, a hipótese de incidência do ICMS-Energia Elétrica é consumir, por força de um negócio jurídico, a energia elétrica.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou acerca desta matéria. Isto ocorreu no julgamento do Recurso Especial 960476/SC, que teve por objeto a incidência do ICMS-Energia sob a demanda contratada. Neste julgamento, submetido ao regime do artigo 543-C da Lei 5.869/1973, firmou-se a tese jurídica de que: “É indevida a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.”

Além disso, nesta mesma assentada foi originado o Enunciado nº 391 da Súmula do STJ, que expressa: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”.

Destaca-se o voto do Ministro Relator, Teori Zavascki, acerca do tema. Para o mesmo, não seria concebível que haja se reputasse ocorrido o fato gerador do ICMS

quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.”. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf>. Acesso em: 25/11/2019

⁹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 310.

⁹⁷ Ibid., p. 311.

energia elétrica sem o seu efetivo consumo. Isto porque, como a energia elétrica não pode ser armazenada, a sua geração somente ocorre quando consumida.

Por tudo quanto exposto, à luz da conformação que Paulo de Barros Carvalho⁹⁸ oferece ao critério material, estabelecendo que seria este formado por um verbo e um complemento, é possível firmar que a materialidade do ICMS-Energia Elétrica seria consumir energia elétrica. Em outras palavras, é a operação de circulação de energia elétrica destinada ao consumo.

4.1.2 Aspecto temporal do ICMS-Energia elétrica

Neste ponto, é salutar ressaltar que as operações atinentes a transmissão de energia elétrica possui algumas especificidades. Conforme salienta Nadja de Araújo Lima⁹⁹, por tratar-se de uma onda eletromagnética, a energia elétrica não pode ser armazenada. Ante tal circunstância, a sua comercialização não se amolda as operações envolvendo bens materiais, podendo estes serem armazenados.

Logo, não existem diversas operações de circulação deste bem móvel, mas apenas uma. Não por outro motivo o sujeito passivo do ICMS-Energia Elétrica será apenas o consumidor final.

As peculiaridades inerentes a circulação da eletricidade impõem que o estudo do aspecto temporal seja efetuado logo após a análise da materialidade do ICMS-Energia Elétrica.

O fato gerador do ICMS, de uma maneira geral, e do ICMS-Energia Elétrica, especificamente, “é a efetiva circulação de mercadoria, devendo haver necessariamente a transferência de propriedade”, consoante preconiza Leonardo Menescal¹⁰⁰. Deste modo, é imprescindível perquirir o momento em que a energia elétrica se reputa transferida.

As normas que regulam o setor elétrico fornecem a resposta a esta questão. Trata-se da Resolução Aneel nº456/2000, precisamente em seus art. 2º, XXVI, 9º e

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 240.

⁹⁹ ARAÚJO, Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 161, p.35-57, fev. 2009. p. 38

¹⁰⁰ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015. p. 65.

10¹⁰¹. Dessa maneira, se estabeleceu que o momento em que há a transferência da propriedade da energia elétrica é a passagem da energia elétrica pelo ponto de entrega. Este ponto de entrega nada mais é do que o relógio medido de consumo.

No momento em que a energia atravessa o medidor de consumo, esta deixa de estar no sistema elétrico das concessionárias, encontrando-se nas unidades consumidoras. É precisamente neste momento que o aspecto temporal da regra matriz de incidência do ICMS-Energia Elétrica é preenchido.

O entendimento doutrinário acerca do tema é uníssono. Leonardo Menescal¹⁰² e Roque Antônio Carraza¹⁰³, Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹⁰⁴ posicionam-se neste sentido. Em que a discordância quanto a repercussão jurídica deste aspecto temporal, Nadja Araújo¹⁰⁵ também identifica a passagem pelo medidor como critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS energia elétrica.

Este aspecto é imprescindível para a definição da base de cálculo do imposto em apreço. Isto porque há divergência quanto os valores que deveriam compô-la. Há quem defenda que todos os custos desde a geração da energia devem ser incluídos na base de cálculo, como Nadja Araújo¹⁰⁶, Bruno Montenegro e Lorena Santos¹⁰⁷.

De outro turno, há quem sustente que o ICMS-Energia Elétrica tem por base de cálculo o fornecimento de energia elétrica. Dessa maneira, sua base de cálculo somente deveria ser composta pela energia elétrica efetivamente consumida.

¹⁰¹ BRASIL. Resolução Aneel nº 456, de 29 de novembro de 2000: “Art. 2º. Para os fins e efeitos desta Resolução são adotadas as seguintes definições mais usuais: (...) XXVI - Ponto de entrega: ponto de conexão do sistema elétrico da concessionária com as instalações elétricas da unidade consumidora, caracterizando-se como o limite de responsabilidade do fornecimento. (...) Art. 9º. O ponto de entrega de energia elétrica deverá situar-se no limite da via pública com o imóvel em que se localizar a unidade consumidora, ressalvados os seguintes casos: (...) Art. 10. Até o ponto de entrega a concessionária deverá adotar todas as providências com vistas a viabilizar o fornecimento, observadas as condições estabelecidas na legislação e regulamentos aplicáveis, bem como operar e manter o seu sistema elétrico.” Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/res2000456.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

¹⁰² MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015. p. 66.

¹⁰³ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo, Malheiros, 2012. p. 313.

¹⁰⁴ GOULART, Luciana; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005. p. 57.

¹⁰⁵ ARAÚJO, Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 161, p.35-57, fev. 2009. p. 57.

¹⁰⁶ Ibid. P.57

¹⁰⁷ DUARTE, Bruno Ferreira Montenegro. SANTOS, Lorena Costa. A (i)legalidade do ICMS sobre TUSD/TUST na energia elétrica. **Revista de Direito da Faculdade Estácio do Pará**, Belém, v. 4, n. 6, p. 140-160, dez. 2017. p.157-158.

Encampam esta tese Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹⁰⁸, Roque Antônio Carraza¹⁰⁹ e Leonardo Menescal¹¹⁰.

Tais controvérsias, entretanto, não são atinentes ao critério temporal, que apenas as tangencia. Em verdade, seriam estas conexas ao estudo da base de cálculo do ICMS-Energia elétrica, o ponto fulcral desta monografia. Por questões metodológicas, todavia, o seu estudo reservar-se-á para o momento em que o conseqüente da regra matriz de incidência do ICMS-Energia elétrica for estudado. Enquanto isso, remete-se ao exame do critério territorial.

4.1.3 Aspecto espacial do ICMS-Energia elétrica

Tal qual ventilado alhures, o critério espacial está relacionado a identificação do local em que se presume ocorrido o fato jurídico tributário. No caso do ICMS-Energia elétrica, assim como na regra matriz do ICMS de uma maneira geral, tal critério coincide com âmbito de vigência da norma. Assim, a questão a ser respondida é qual ente federativo possui competência para cobrança do ICMS.

Como o critério temporal do ICMS somente se perfaz quando da passagem da energia elétrica da rede de distribuição para a unidade consumidora específica, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é aquele em que se situar o consumidor.

Curiosa é a situação das operações interestaduais que tem por objeto a energia elétrica. Isto porque a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, §2º, X, alínea b, determina que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem energia elétrica a outros Estados. Conforme preceitua Roque Antônio Carraza¹¹¹, se está diante de uma imunidade constitucional.

Ainda segundo o autor, diante da concretude da previsão constitucional, a fruição desta imunidade prescinde de regulamentação por lei complementar, assim como também é desnecessária a existência de convênio interestadual.¹¹²

¹⁰⁸ GOULART, Luciana; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005, p. 66.

¹⁰⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 322.

¹¹⁰ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015. p. 68.

¹¹¹ CARRAZA, op. cit., p. 315.

¹¹² Ibid. p. 315.

Sucedo que, por meio da Lei Complementar 87/1996, esta imunidade foi restringida para apenas algumas hipóteses. Isto porque o seu art. 2º, §1º, III expressamente determina que o ICMS também incide sobre operações interestaduais de energia elétrica, quando não destinada à comercialização ou a industrialização.

A constitucionalidade de tal restrição é demasiadamente questionada perante a doutrina. Leonardo Alcantarino Menescal¹¹³, ao tratar do tema, afirma que “a Lei Complementar, instrumento normativo hierarquicamente inferior, jamais poderia criar restrições ao alcance da norma constitucional”. Semelhante posicionamento é defendido por Roque Antônio Carrazza¹¹⁴, veja-se:

Isto significa que a teor deste dispositivo, haverá incidência de ICMS se tais operações interestaduais se destinam a consumidor final – que, de resto, vem estipulado no art. 2º, §1º, III, da mesma Lei Complementar 87/1996. Ora, não podia uma lei complementar ter restringido benefício que a Constituição concedeu sem reservas ou condições.

O Superior Tribunal de Justiça¹¹⁵, no julgamento do EDcl no Resp 1322072/RS, sob o nº 2011/0300762-1, decidiu pela não incidência do ICMS na operação interestadual de energia elétrica caso seja esta empregada, pelo adquirente, em processo de industrialização.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal¹¹⁶, quando instado a se manifestar acerca do tema, nos autos do Recurso Extraordinário 198.088-5, fixou que a norma constitucional não beneficia o consumidor final. Em verdade, o beneficiário da norma seria o estado de destino, a quem caberia cobrar todo o tributo incidente sobre a operação.

Igualmente, sustenta que, do contrário, estar-se-ia permitindo o estabelecimento de tratamento desigual entre os contribuintes. Alude-se que, caso a

¹¹³ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre a energia elétrica destinada a industrialização – posição jurisprudencial. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Financeiro**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 30, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=294:nao-incidencia-do-icms-sobre-a-energia-eletrica-destinada-a-industrializacao-posicao-jurisprudencial&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45#_ftn4>. Acesso em: 11 nov. 2019.

¹¹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. P 561.

¹¹⁵ BRASIL. EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.322.072 - RS (2011/0300762-1). Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Tradener LTDA. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04/09/2012. Documento: 1175108 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 14/09/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1175108&num_registro=201103007621&data=20120914&formato=PDF>. Acesso em: 25/11/2019.

¹¹⁶ BRASIL. Recurso Extraordinário nº 198.088-5/SP. Recorrente: Companhia Agrícola e Industrial Santa Adelaide. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 17/05/2000. Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, D.J. 05/09/2003, Ementário nº 2122-3. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235924>>. Acesso em: 25/11/2019.

imunidade fosse consagrada, os consumidores que adquirissem os bens na norma elencados no próprio estado seriam mais onerados dos que realizassem operações interestaduais.

Especificamente para a energia elétrica, remete ao art. 34, §9º, do ADCT, arguindo que há previsão expressa de incidência do tributo no estado de destino.

Por tudo quanto exposto, sabe-se que o critério espacial é definido de acordo com o local em que ocorre a operação, onde está situada a unidade consumidora. Cumulativamente, por mais que a Constituição Federal de 1988 preveja uma imunidade para as operações interestaduais envolvendo energia elétrica, o STF decidiu que o beneficiário da norma seriam os estados de destino.

Por esse motivo, quando a energia elétrica não for destinada a comercialização ou a industrialização, o ICMS será devido, conforme preconiza o art. 2, §1º, da Lei Complementar 87/1996.

4.2 CONSEQUENTES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA

Finalizadas as explanações acerca do antecedente da regra matriz de incidência do ICMS-Energia Elétrica, se faz necessário tratar do consequente, formado pelos critérios quantitativo e pessoal. Com o intuito de analisar a base de cálculo do imposto apenas quando todos os demais critérios estiverem sedimentados, se inicia com o estudo dos sujeitos da relação jurídico tributária.

4.2.1 Aspecto subjetivo do ICMS-Energia elétrica

O sujeito ativo da relação jurídico tributária proveniente do ICMS-Energia elétrica é o estado onde ocorra a operação de transferência da titularidade da energia elétrica. Dessa forma, depreende-se que se está tratando do estado de destino. Isto é facilmente constatável mediante leitura do art. 34, §9, do ADCT, bem como do art. 9, §1º, II, da Lei Complementar 87/1996.

A complexidade deste tópico reside na figura do sujeito passivo da relação jurídica tributária e o regime de substituição tributária “para frente”. No caso da situação em estudo, há uma exceção a dicotomia existente entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, que marca o ICMS de uma forma geral. Para o imposto

incidente sobre a energia elétrica, o consumidor final é o contribuinte deste imposto nas duas significações.

Trata-se de situação peculiar, pois não habitual a regra geral do ICMS. Esta exceção se deve ao fato de que o fornecimento de energia elétrica é um serviço público objeto de concessão. Isto porque, em virtude da norma posta no art. 9º, §3º, da Lei 8.987/1995, a criação ou majoração de tributos e encargos legais enseja a revisão da tarifa. Logo, a concessionária não possuiria interesse jurídico ou econômico em contrapor qualquer exação tributária.

A luz de tais circunstância, o Superior Tribunal de Justiça, com supedâneo no art. 7º, II, da Lei 8.987/1995, entendeu pela legitimidade do consumidor final para discutir em juízo controvérsias de ICMS-Energia elétrica. Assim, no julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303/SC (2011/0308476-3)¹¹⁷, firmou-se o Tema 537, cuja tese jurídica é:

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

Sucedo que há uma peculiaridade que torna o recolhimento do ICMS-Energia elétrica mais complexo. Trata-se da substituição tributária, um regime diferenciado de recolhimento instituído na ordem jurídica para evitar a sonegação fiscal, conforme ensina Hugo de Brito Machado¹¹⁸ e a concorrência desleal, consoante Roberto Ferraz¹¹⁹. A sua previsão constitucional consta no art. 150, §7º.

No atual sistema tributário, existem duas espécies de substituição tributária, a regressiva, também denominada “para trás”, e a progressiva, ou “para frente”. Na primeira, “há o diferimento do pagamento do fato gerador já ocorrido”, como explica

¹¹⁷ BRASIL. REsp nº 1299303 / SC (2011/0308476-3). Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Brasília, 08/08/2012. Documento: 1166830 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 14/08/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1166830&num_registro=201103084763&data=20120814&formato=PDF> Acesso em: 25/11/2019.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 389.

¹¹⁹ FERRAZ, Roberto. O Consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para Frente). In: OLIVEIRA, Valdir de. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 359-379. p. 363.

Eduardo Maneira¹²⁰. Desta forma, o fato gerador já ocorreu, sendo conhecida a base de cálculo do ICMS.

O problema reside na substituição tributária progressiva, pois há uma presunção de que o fato gerador ocorrerá. Por meio desta, há uma antecipação da obrigação tributária. Tal quadro, todavia, enseja fortes distorções na base de cálculo, tendo em vista ser esta baseada em conjecturas. Na prática, o que se identifica é que as bases de cálculo presumidas no mais das vezes são superiores as bases reais.

No que tange o ICMS-Energia Elétrica, o §9º, art. 34 do ADCT já dispunha que as empresas concessionárias de energia elétrica seriam responsáveis, no momento da saída do produto dos seus estabelecimentos, pelo pagamento do tributo incidente. Frise-se que a mencionada norma ainda estabelecia que a base de cálculo deveria ser o preço praticado na operação final, em favor do Estado em que esta ocorresse.

Atualmente, a substituição tributária no caso das operações envolvendo energia elétrica se encontra regulamentada pelos artigos 6º e 9º, §1º, II, ambos da Lei Complementar 87/1996. O primeiro confere competência para que lei estadual regule a substituição tributária e o segundo possibilita que a responsabilidade seja atribuída às geradoras ou distribuidoras de energia elétrica.

Com fulcro nestas duas normas, os entes federativos competentes têm fixado normas para que as concessionárias de distribuição figurem como substitutas tributárias. Segundo Nadja Araújo¹²¹, tal escolhe se deve ao fato de que são estas quem mantêm relações comerciais com os consumidores.

Foi suscitado anteriormente que tal situação poderia interferir na formação da base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. Esta tese, encampada por Nadja Araújo¹²², sustenta-se no art. 8º da Lei Complementar 87/1996.

As alíneas do inciso II do mencionado artigo elencam os fatores que, na hipótese de substituição tributária progressiva, comporão a base de cálculo do imposto a ser recolhido pelo substituto tributário. Seriam estas: o valor da operação realizada pelo substituto ou por substituído intermediário; os valores de seguro, frete

¹²⁰ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, p. 56-64, ago. 2003. p. 55.

¹²¹ ARAÚJO. Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 161, p. 35-57, fev. 2009. p. 55.

¹²² *Ibid.*, p. 56.

e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente/tomador do serviço; a margem do valor agregado.

Por tais razões, na concepção de Nadja Araújo¹²³, “todos os custos oriundos do fornecimento de energia elétrica devem, necessariamente, ser integrados à base de cálculo do imposto estadual”.

Com tais considerações, encerra-se o tópico referente ao aspecto subjetivo da regra matriz de incidência do ICMS-Energia elétrica, pelo que resta o estudo daquele que é o ponto fulcral do presente trabalho, o aspecto material, especificamente a sua base de cálculo.

4.2.2 Aspecto quantitativo do ICMS-Energia elétrica

Conforme outrora suscitado, o critério quantitativo subdivide-se em dois, alíquota e base de cálculo. No que tange o primeiro, a sua fixação é feita por cada ente constitucional competente para a instituição do ICMS-Energia elétrica. A única limitação decorre do arbitramento da alíquota máxima, pelo Senado Federal.

Dito isso, inicia-se o tópico referente a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. A partir das conclusões vindouras, examinar-se-á o Tema 986 do STJ, almejando que se forme um posicionamento esclarecedor acerca da controvérsia.

4.2.2.1 Base de cálculo do ICMS-Energia elétrica

A definição da base de cálculo do ICMS energia elétrica é o ponto fulcral desta monografia. A partir dela, será possível se posicionar acerca do Tema 986 do STJ, que versa sobre a inclusão das tarifas de TUST e TUSD na base de cálculo deste imposto.

Para tanto, cumpre regressar as hipóteses de incidência tributária do ICMS estabelecidas na Constituição Federal de 1988. Segundo o entendimento aqui fixado, existiriam três hipóteses. Dentre estas, concluiu-se que a energia elétrica está no grupo de hipótese de incidência das mercadorias.

¹²³ ARAÚJO. Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 161, p. 35-57, fev. 2009. p. 57.

Em continuidade, também foi definido um conceito para mercadoria, qual seja um bem móvel corpóreo destinado a comercialização. Em que pese a energia elétrica não ser corpórea, se entende que houve uma ampliação do conceito constitucional de mercadoria, consoante anteriormente explicitado. Desta forma, tal bem, que foi equiparado aos bens móveis por ter valor econômico, vide art. 83, I, do Código Civil, pode ser considerado mercadoria.

Assim sendo, a base de cálculo será o valor final da operação que tem por mercadoria a energia elétrica consumida pelo adquirente. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza¹²⁴, a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica seria “o preço da energia elétrica efetivamente consumida”. Neste sentido, o aludido autor ainda firma que não seria possível incluir outros elementos na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica:

Evidentemente, o valor da operação de fornecimento de energia elétrica é o realmente praticado entre o fornecedor e o consumidor. De fato, na base de cálculo do tributo não devem ser inseridos elementos estranhos (v.g., “tarifas de fio”) à relação jurídica entre o concessionário e o consumidor desta mercadoria.¹²⁵

Este entendimento, inclusive, foi pacificado pelo STJ, na oportunidade em que foi instado a definir se o ICMS-Energia elétrica incidiria sobre a demanda contratada ou somente sobre a demanda consumida.

No julgamento do REsp nº 960.476/SC, firmou-se o Enunciado 391 da Súmula do STJ, segundo o qual “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.” Na *ratio decidendi* da decisão, é possível identificar que uma das premissas utilizadas para atingir tal conclusão foi a de que a energia elétrica, para fins de incidência do ICMS, é mercadoria¹²⁶.

Estão em consonância com este entendimento José Eduardo Soares de Melo¹²⁷, que se posiciona no sentido de “o fato gerador do ICMS não é a simples contratação da energia ou seu tráfico jurídico, mas o seu efetivo consumo”. De

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 320.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 322.

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 960.476/SC. Recorrente: Monteguiti Indústria Comércio e Transporte LTDA. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Data de Julgamento: 11/03/2009, Primeira Seção, Data de Publicação: 13/05/2009. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864342&num_registro=200701362950&data=20090513&formato=PDF. Acesso em: 14/11/2019

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 94

maneira semelhante se manifestam Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹²⁸, ao afirmar que “somente o valor que remunera o efetivo consumo da energia poderá ser base de cálculo do ICMS-Energia elétrica”.

Há, porém, corrente doutrinária que perfilha tese jurídica oposta. Conforme suscitado anteriormente, Nadja Araújo¹²⁹ argui que devido a substituição tributária para frente a que está submetido o recolhimento do ICMS energia elétrica, incidiria a norma do art. 8º, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Kandir. Dessa maneira, a demanda contratada e os demais encargos incidentes, como TUST e TUSD, deveriam compor a base de cálculo deste imposto.

Esta compreensão, entretanto, não parece ser a mais acertada. Isto porque, o art. 9º, §1º, II, expressamente prevê que o cálculo do imposto deverá ser efetuado sobre o preço praticado na operação final. Ora, se nesta específica operação o que se consome é a energia elétrica, não poderiam ser incluídos na base de cálculo os encargos da TUST e TUSD ou da demanda contratada.

Conforme avençado anteriormente, é necessário que haja correlação entre o aspecto material do imposto e a sua base de cálculo. Em outras palavras, é preciso que a base de cálculo, à luz do princípio da capacidade contributiva, espelhe o conteúdo econômico do fato imponible. No caso em apreço, a hipótese de incidência é o consumo de energia elétrica, momento no qual opera-se a transferência de titularidade sobre esta mercadoria.

Nestes termos, não podem ser embutidos na base de cálculo valores estranhos a operação na qual transfere-se a propriedade da mercadoria ao adquirente. Frise-se que TUST e TUSD são tarifas cobradas pela utilização dos sistemas de transmissão e distribuição, respectivamente. Dessa forma, tais encargos tarifários não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica, haja vista não comporem o fato presuntivo de riqueza eleito pelo legislador.

Leia-se a lição de Leonardo Alcantarino Menescal¹³⁰ acerca do tema:

¹²⁸ GOULART, Luciana. ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005. p. 58.

¹²⁹ ARAÚJO, Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 161, p. 35-57, fev. 2009. p. 57.

¹³⁰ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015, p. 68.

Como se observa, tanto a legislação constitucional como a infraconstitucional determinam que apenas a operação da qual decorrer a saída de energia elétrica poderá servir como base de cálculo do ICMS.

Considerando que a saída da energia elétrica está inexoravelmente ligada ao seu fornecimento, como visto alhures, a base de cálculo do ICMS deve guardar relação com efetivo consumo de energia elétrica, como ocorre com a demanda reservada de potência e, logicamente, com os encargos de transmissão e distribuição.

Ainda sobre a inclusão dos valores previstos no art. 8, II, letras “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar 87/1996, referentes à substituição tributária, é mister citar a lição de Roque Antônio Carrazza¹³¹ acerca das precauções necessárias à aplicação desta norma:

a Lei Complementar 87/1996, mandando incluir na base de cálculo do ICMS, além do valor da operação mercantil, o montante devido a título de “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”, se não for aplicada com cautela, pode levar ao desvirtuamento do arquétipo constitucional deste tributo, levando, por via transversa, à criação de um adicional de outro, diferente daquele cuja competência a Carta Suprema reservou aos Estados-membros e ao Distrito Federal.

Por tudo quanto exposto, a presente monografia filia-se ao entendimento de que a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica é a quantidade efetivamente consumida desta mercadoria pelo consumidor. Assim se dá porque o fato eleito como sujeito à incidência do imposto foi o seu consumo. Igualmente, a legislação prevê que sua base de cálculo é o preço praticado na operação final.

Dessa forma, os encargos tarifários adimplidos em contraprestação a utilização dos sistemas de transmissão e distribuição, assim como ocorre com a demanda contratada e não utilizada, não podem ser incluídos na base de cálculo.

Do contrário, violar-se-ia o princípio da capacidade contributiva, por onerar o contribuinte com a inclusão de fatos econômicos não constantes do aspecto material da regra matriz de incidência. Cumulativamente, por antecederem à ocorrência do fato gerador, também se estaria violando o critério temporal.

Sucedo que o STJ revisitou seu entendimento outrora pacificado para permitir a inclusão dos encargos de TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. Isto se deu pela existência de duas espécies de contribuintes deste imposto, os consumidores livres e os cativos.

Conforme ventilado alhures, os primeiros possuem autonomia para adquirir energia elétrica junto à agentes livres. Deste modo, as concessionárias apenas

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 324.

disponibilizam os sistemas de transmissão e distribuição para o trânsito da energia elétrica.

Por sua vez, os consumidores cativos estão vinculados às concessionárias. Com isso se quer dizer que não lhes é dada a oportunidade de adquirir energia elétrica junto à produtores independentes. Tal situação faz com que cada grupo de consumidores possua relações obrigacionais distintas. Explica-se.

O grupo dos consumidores livres adquire a energia junto aos produtores independentes, pelo que estão obrigados a remunerá-los. Igualmente, também são obrigados a arcar com o pagamento das tarifas TUST e TUSD, em contrapartida ao uso do sistema, em favor da concessionária de energia elétrica.

Nota-se, então, que são relações distintas, com sujeitos e objetos distintos. Isto faz com que os valores destas tarifas sejam facilmente identificáveis, pois separados do preço a ser pago pela energia.

Enquanto isso, os consumidores cativos estabelecem relação exclusivamente com as concessionárias. São estas quem lhes fornecem energia, de modo são as únicas credoras da contraprestação pecuniária. Em virtude disso, as contas de energia elétrica não discriminam os valores referentes a energia consumida das tarifas de TUST e TUSD.

Tal quadro gera a falaciosa impressão de que apenas os consumidores livres usufruiriam da não inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. Conforme se verá adiante, esta questão foi crucial para a modificação do entendimento de parte dos Ministros do STJ acerca do tema.

5 DO JULGAMENTO DO TEMA 986 PELO STJ

No julgamento do Recurso Especial 1.163.020/RS¹³², sob relatoria do Min. Gurgel Faria, o STJ decidiu a favor da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.

Para tanto, suscitou os seguintes argumentos: indissociabilidade das fases de geração, transmissão e distribuição; o caráter de atividades inerentes ao fornecimento; a exclusão destas vantagens só beneficiaria um limitado grupo de contribuintes, o que violaria a livre concorrência e a capacidade contributiva.

No que toca a indissociabilidade da geração até o efetivo consumo, é preciso destacar que, ainda que indissociáveis, estas são apenas atividades-meio. A análise da questão deve focar no aspecto temporal da regra matriz de incidência do ICMS-Energia Elétrica. Este critério somente é preenchido quando há o seu efetivo consumo. Ou seja, quando a energia elétrica atravessa o ponto de entrega.

É neste momento em que há a titularidade jurídica sobre a energia elétrica é transferida. Logo, todos os eventos antecedentes se configuram como mera circulação da mercadoria entre o produtor e a concessionária do serviço público de fornecimento. Esta foi uma das questões suscitadas pela Min. Regina Helena Costa¹³³, que restou vencida no julgamento do REsp nº 1.163.020/RS.

O entendimento em comento está em consonância com as razões que justificaram a edição dos verbetes 166 e 391 da Súmula do STJ. O primeiro é translúcido ao estabelecer que a circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não é fato gerador do ICMS.

É o que se dá no caso em apreço. Para que haja o fato gerador do ICMS-Energia Elétrica, é preciso que haja a transferência de titularidade deste bem. Isto somente ocorre quando a energia elétrica ultrapassa o ponto de entrega da unidade consumidora. Dessa maneira, as circulações anteriores em que não houve a transferência da titularidade da energia elétrica não fornecem substância a cobrança

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>. Acesso em: 15/11/2019. P. 5-9.

¹³³ Ibid., p. 17.

do ICMS. Neste sentido se posicionam Leonardo Alcantarino Menescal¹³⁴, Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹³⁵.

Em que pese reconheça a inexorabilidade das fases que vão desde a geração até a distribuição¹³⁶, Roque Antônio Carrazza¹³⁷ ensina que tal circunstância não pode desvirtuar a relação existente entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, consoante:

Não é possível considerar base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, valores que decorrem de relação jurídica diversa, como, por exemplo, a que envolve a concessionária e a empresa geradora de energia elétrica. Isto ensejaria a cobrança de uma exação adicional, que refugiria à competência tributária da Unidade Federada.

Neste caso, dada a conexão existente entre a base de cálculo do tributo e sua hipótese de incidência, estar-se-ia diante de uma figura exacional teratológica, porquanto não nasceria de um negócio jurídico regular de fornecimento de energia elétrica, mas, da mera prática de atos a ele preparatórios.

Consentindo com este posicionamento, o presente trabalho compreende que a indissociabilidade das fases não permite que os valores pagos pelo uso de tais sistemas sejam incluídos na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.

Neste sentido, o Enunciado 391 da Súmula do STJ estabeleceu que o ICMS somente incidiria sobre a demanda de energia elétrica efetivamente utilizada. Disto se depreende que a simples a disponibilização deste produto, sem o seu efetivo consumo, não enseja a incidência do imposto. Ora, se a disponibilização do produto não dá azo a cobrança de ICMS, a mera utilização dos sistemas não a ensejará.

No que tange a imprescindibilidade destes serviços para o fornecimento de energia elétrica, é preciso diferenciar estas obrigações. Os encargos tarifários debatidos no presente trabalho são pagos à título de “ressarcimento dos custos associados ao ponto de conexão”, nas palavras de Leonardo Alcantarino Menescal¹³⁸.

Tais encargos não se relacionam com o consumo de energia elétrica, mas sim com a instalação e manutenção dos equipamentos de conexão. Neste sentido, a

¹³⁴ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 237, p. 61-71, jun. 2015. P. 66.

¹³⁵ GOULART, Luciana. ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, 2005. p. 56.

¹³⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 312.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 322.

¹³⁸ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015. p. 64.

Resolução Normativa nº 205 da ANEEL¹³⁹, em seu art. 2º, incisos XVI e XVII, é clara ao firmar que a TUSD e a TUST destinam-se ao pagamento pelo uso dos sistemas de distribuição e de instalações da rede básica.

A lição de Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹⁴⁰ acerta da distinção das obrigações é esclarecedora:

Os encargos de conexão, por seu turno, são fixados com base no custo incorrido com o projeto, a construção, os equipamentos, a medição, a operação e a manutenção do ponto de conexão. A dissociação entre os encargos de conexão e o consumo de energia elétrica também é evidenciada pela possibilidade de contratação do projeto e da execução das instalações de conexão com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local. Somente os equipamentos de medição são de responsabilidade técnica e financeira da concessionária conectada.

Inclusive, as faturas da TUST e a TUSD e a fatura do consumo de energia elétrica são feitas em separado. Em verdade, há imposição legal no art. 9º da Lei 9.648/1998, estabelecendo que as quantificações destas obrigações se deem isoladamente.

Cumpra suscitar também o quanto arguido pela A Min. Regina Helena Costa¹⁴¹, ainda no seu voto: o Enunciado 334 da Súmula do STJ. Tal verbete definiu que “o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à *internet*”. Tendo em vista a imaterialidade da internet e da energia elétrica, o raciocínio jurídico aplicável seria o mesmo.

Isto porque, assim como sem o provedor não seria possível obter acesso à internet, sem os sistemas de transmissão e distribuição o acesso à energia elétrica restaria impossibilitado. Logo, a disponibilização destes sistemas configurar-se-ia

¹³⁹ BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 205, de 22 de dezembro de 2005. Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução são adotadas as seguintes definições: (...)XVI - Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD): tarifa estabelecida pela ANEEL, destinada ao pagamento pelo uso do sistema de distribuição em determinado ponto de conexão ao sistema, formada por componentes específicos, cuja conceituação e respectivos critérios de reajuste e revisão estão definidos na Resolução Normativa nº 166, de 1º de outubro de 2005; XVII - Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST): tarifa estabelecida pela ANEEL, na forma TUST RB, relativa ao uso de instalações da Rede Básica, e TUST FR, referente ao uso de instalações de fronteira com a Rede Básica. Disponível em: < <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2005205.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2019.

¹⁴⁰ GOULART, Luciana; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005, p. 57.

¹⁴¹ BRASIL, Brasília. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. p. 22. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>. Acesso em: 15 nov. 2019.

serviço adicionado, pelo que não deveria integrar a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.

À luz do quanto exposto, se crê que o fato de tais sistemas serem necessários para o fornecimento de energia elétrica não é argumento hábil para que os encargos pagos pela utilização dos mesmos possam ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.

Conforme avençando, são obrigações distintas, calculadas de formas distintas e que não estão vinculadas ao efetivo consumo de energia elétrica. Por isso, permitir que seus valores sejam levados em consideração para determinação do imposto seria desrespeitar o critério material eleito pelo legislador e, conseqüentemente, a sua base de cálculo. Este último critério quantitativo, inclusive, foi alvo de debate no julgamento do REsp 1.163/020.

A Min. Regina Helena Costa¹⁴², em seu voto, ainda tratou da base de cálculo do imposto. Tratando do art. 13, §1º, da Lei Kandir, suscitou que os incisos deste parágrafo instituem como integrantes da base de cálculo: o montante do próprio imposto, seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, frete.

Da leitura da norma, então, conforme elucida a Ministra, não se extrai que haja permissivo legal para a inclusão de encargos tarifários na base de cálculo do ICMS. Este é o mesmo posicionamento encampado por Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹⁴³, conforme:

A inclusão de atividades autônomas à operação tributada na base de cálculo do ICMS, tal como a inclusão das tarifas de uso e de conexão aos sistemas de distribuição e de transmissão ao “valor da operação” de fornecimento de energia elétrica, deve decorrer de expressa previsão legal, como ocorre no caso de frete, seguros e juros.

Neste ponto, à título de reforço argumentativo, é preciso citar que já houve movimentos do Poder Legislativo para modificar a base de cálculo do ICMS-Energia

¹⁴² BRASIL, Brasília. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. p. 27. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>. Acesso em: 15/11/2019.

¹⁴³ GOULART, Luciana; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005, p. 59.

elétrica. Tal questão foi ventilada pela Min. Regina Helena Costa¹⁴⁴ e precisa ser detalhada no presente trabalho.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 352/02. Apresentado pelo então Senador Lúcio Alcântara, previa a alteração da Lei Kandir. Pretendia-se incluir alíneas no art. 13, VIII, estabelecendo que a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica incluiria o total dos encargos incidentes desde a geração até o efetivo consumo. Semelhante inserção seria feita no §1, II, do multicitado artigo da lei.

O Congresso Nacional, todavia, rejeitou tais modificações. O texto final aprovado, que foi convertido na Lei Complementar nº 38/2010, apenas manteve a modificação atinente a prorrogação de creditamento.

Idêntica tentativa se deu com o Projeto de Emenda Constitucional nº 285/04. De iniciativa do Poder Executivo, a PEC 285/04 propunha que a incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica se daria em todas as etapas da circulação. Ou seja, desde a sua produção ou importação até sua destinação final. Esta, porém, não chegou sequer a ser convertida, pois em 03/07/2007 foi declarada prejudicada pela aprovação da PEC 58/2007.

Dessa forma, nenhuma das propostas que pretendia modificar a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica vingou. Se depreende, então, que a base de cálculo permanece a mesma, o preço da energia elétrica efetivamente consumida.

À luz do quanto exposto neste capítulo e nos que lhe antecederam, a presente monografia compactua com o entendimento de que os encargos tarifários pagos pelo uso dos sistemas de distribuição e de transmissão não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.

No que tange a alegação de que a não inclusão da TUST e da TUSD somente beneficiaria os consumidores livres, o Min. Gurgel de Faria¹⁴⁵ suscita que a exclusão destas tarifas da base de cálculo do imposto prejudicaria a concorrência. Em sua visão, o consumidor livre pagaria apenas o preço da energia elétrica, enquanto o

¹⁴⁴ BRASIL, Brasília. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. p. 27. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>. Acesso em: 15 nov. 2019.

¹⁴⁵ Ibid., p. 9.

consumidor cativo estaria obrigado a pagar o ICMS sobre o preço final, aí incluídas as tarifas em comento.

Para que tal argumento possa ser melhor desvendado, cumpre citá-lo:

Embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o "consumidor cativo", que não tem o direito de escolha de quem comprar a energia elétrica, permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, que engloba o custo de todas as fases, o "consumidor livre", além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação.

Ilustrativamente, poderemos ter, em uma área geográfica atendida por uma mesma distribuidora, o "consumidor cativo" pagando o ICMS sobre a "tarifa de energia", no valor hipotético de R\$ 5,00, e mais sobre a "tarifa de fio", também no valor hipotético de R\$ 5,00, ou seja, recolhendo o tributo sobre o preço final de R\$ 10,00. Já o consumidor livre sediado na mesma localidade poderá negociar a "tarifa de energia" por valor hipotético de R\$ 3,00 e arcar com a mesma "tarifa de fio" de R\$ 5,00, sendo que, excluída esta da base de cálculo, ao final pagará ICMS apenas sobre R\$ 3,00.¹⁴⁶

A premissa utilizada pelo Min. Gurgel de Faria, entretanto, está equivocada. Isto porque as tarifas em apreço são faturadas isoladamente. Em outras palavras, a quantificação dos valores a serem pagos pelo consumo de energia elétrica e pelo uso dos sistemas são feitos em separado. E isso não se dá apenas para os consumidores livres, mas também para os cativos.

Para que fique claro, cumpre transcrever o quanto informado por Luciana Goulart e João Dácio Rolim¹⁴⁷:

A TUSD e a TUSD são faturadas separadamente do fornecimento de energia (art. 9^o da Lei 9.648/1998 e Resolução Aneel 666/2002), mesmo nos casos em que a energia é adquirida da própria concessionária a cuja rede o consumidor está vinculado.

A grande questão, na verdade, é distinção que existe nos sujeitos das relações obrigacionais para os consumidores livres e cativos. Explica-se.

Os consumidores livres adquirem energia elétrica de empresas outras que não a concessionária. Dessa forma, para este grupo surgem duas obrigações distintas, nas quais os seus credores são pessoas distintas. O valor pela energia elétrica é pago diretamente a empresa geradora, enquanto os encargos tarifários são pagos a

¹⁴⁶ BRASIL, Brasília. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. p. 9. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>. Acesso em: 15 nov. 2019.

¹⁴⁷ GOULART, Luciana; ROLIM, João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005, p. 53.

concessionária. Por isso, a discriminação da importância adimplida pelo uso dos sistemas é facilitada.

Igualmente, estas tarifas não são calculadas unicamente pelo efetivo uso do sistema, mas também por quanto foi disponibilizado ao consumidor. Explica-se. Como a energia elétrica não pode ser armazenada, o sistema de geração e distribuição há de ser projetado para suprir a demanda ideal e não a efetivamente utilizada.

Pense-se no caso do consumidor livre que celebrou contrato para o fornecimento de uma grande quantidade de energia elétrica. Pois bem. O sistema então é modificado para que suporte a real utilização desta demanda. Sucede que o consumidor livre não é obrigado a consumi-la, podendo utilizar uma quantidade melhor.

Nesta hipótese, enquanto o ICMS incidirá sobre a demanda efetivamente consumida, a TUSD e a TUSD levarão em consideração a quantidade de energia que o sistema está hábil a disponibilizar para este consumidor.

Os consumidores cativos, por sua vez, possuem duas relações obrigações junto a concessionária. Esta última é credora tanto do valor a ser pago pelo consumo de energia elétrica, quanto do montante atinente aos encargos tarifários. Assim sendo, mesmo que sejam relações distintas, o preço final na fatura de energia elétrica aponta apenas a importância ser paga, sem especificá-las.

Dessa forma, não é possível se falar que o ICMS, para os consumidores cativos, necessariamente incidirá sobre as quantias adimplidas à título de TUST e TUSD. Para tanto, bastaria que a fatura discriminasse os valores, bem como as concessionárias, no momento do recolhimento do imposto por substituição para frente, não incluíssem estas tarifas na base de cálculo.

Cumprе salientar também que as tarifas de TUSD e TUSD, para os consumidores livres, serão imensamente menores. Como não há uma modificação do sistema para garantir o fornecimento da demanda contratada, os consumidores livres as pagam em conformidade com a energia efetivamente consumida.

Assim sendo, cai por terra o exemplo utilizado pelo Ministro Gurgel de Faria em seu voto. As tarifas são calculadas de modo distinto, variando conforme o grupo de consumidores. Logo, não é possível afirmar que as denominadas “tarifas de fio” são pagas igualmente pelos grupos dos cativos e livres.

Ante o exposto, perfilha-se o entendimento da Min. Regina Helen Costa¹⁴⁸ no julgamento do Resp. 1.163.020/RS, no sentido de que a não inclusão das tarifas de TUST e TUSD não prejudica a concorrência, bem como não há violação a justiça fiscal. Não há tratamento tributário diferenciado a qualquer dos grupos de consumidores. A exclusão da TUST e da TUSD da base de cálculo de ICMS-Energia elétrica influenciará no valor final a ser pago por todos os consumidores.

Dessa forma, a posição final é de que não existe no ordenamento jurídico pátrio permissivo legal que possibilite a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. Os serviços prestados pelas concessionárias são antecedentes e desvinculados do aspecto material de incidência deste imposto. Igualmente, as normas legais que preveem a sua base de cálculo não estabelecem que encargos tarifários devem compô-la. Enfim, todos os consumidores pagam tais tarifas, variando apenas a forma de calculá-las e o seu modo de identificação na fatura mensal disponibilizada pela concessionária, pelo que também não persiste o argumento vinculado ao suposto prejuízo à concorrência.

¹⁴⁸ BRASIL, Brasília. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017, Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. p. 30. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>. Acesso em: 15 nov. 2019.

6 CONCLUSÃO

Após toda construção do pensamento elaborada ao longo do presente trabalho, é possível traçar conclusões que concatenadas, permitem identificar o porquê de a conclusão final ser no sentido de não inclusão das tarifas de TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica.

Inicialmente, é preciso destacar as conclusões referentes à energia elétrica e ao setor elétrico nacional. Viu-se que a primeira é uma onda eletromagnética não suscetível de armazenamento. Ou seja, sua geração, transmissão e distribuição ocorrem no mesmo momento, sendo indissociáveis.

No que tange o setor elétrico, foi identificada sua regulamentação. Assim, possível vislumbrar que atualmente os consumidores são divididos em dois grupos, livres e cativos. Os consumidores livres são aqueles com são aqueles que demandam carga superior a 3.000 kW e tensão superior a 69 kV. A estes é dada a oportunidade de adquirirem a energia elétrica junto a agentes independentes.

Nestes casos, a concessionária do serviço público apenas faz jus ao recebimento de valores à título de ressarcimento pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição, a TUST e a TUSD, respectivamente.

Os consumidores cativos, por sua vez, veem-se obrigados a adquirir energia elétrica junto à concessionária. Dessa forma, esta última recebe pagamentos pela energia efetivamente consumida e pelos encargos de TUST e TUSD.

Como verificado, estas tarifas não são cobradas igualmente de cada consumidor. Em verdade, o seu cálculo é efetuado de acordo com a utilização do sistema. No caso dos consumidores cativos, o cálculo é feito pela demanda efetivamente consumida. No caso dos consumidores livres, leva-se em consideração a demanda contratada.

Esta distinção se dá porque as tarifas são calculadas com base no custo do projeto, da instalação, da manutenção e da operação do sistema. Logo, quando o consumidor livre contrata demanda, o sistema tem de que estar hábil a fornecer a quantidade de energia elétrica adquirida, ainda que esta não venha a ser utilizada.

Assim sendo, se percebeu que os valores pagos por esta tarifa não possuem vínculos com o valor da cobrança da operação final de energia elétrica. São obrigações distintas que surgem de situações distintas. O pagamento pela energia

elétrica é uma operação mercantil. Os encargos tarifários são uma remuneração pela utilização dos sistemas de distribuição.

Antes de adentrar na regra matriz do ICMS sobre as operações envolvendo energia elétrica, cumpre tratar da divergência doutrinária acerca das hipóteses de incidência deste imposto. Expôs-se que há doutrinadores que compreendem existir três hipóteses de incidência, enquanto outros perfilham a tese de que seriam cinco hipóteses de incidência.

A presente monografia se filiou ao entendimento de que seriam três, quais sejam: ICMS-Operações mercantis, ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação. Assim se deu porque a outra corrente doutrinária fiava-se em perspectivas históricas. Sucede que a análise acerca da hipótese de incidência deve se pautar na juridicidade. Se não há distinção entre as regras matrizes de cada uma das hipóteses, não se pode dividi-las unicamente por questões históricas.

Dessa forma, viu-se que o ICMS-Operação Mercantil possui três materialidades: operação, circulação e mercadoria. Fixou-se que o significado do termo “operação” seria o ato jurídico por meio do qual transmite-se um direito. A expressão “circulação”, por sua vez, é definida como o deslocamento de um bem, de uma pessoa para outra, consubstanciado num título de propriedade.

Enfim, atinge-se a conceitualização da palavra “mercadoria”. Trata-se de um bem móvel corpóreo destinado a comercialização. Neste ponto, é preciso destacar que ainda que a energia elétrica se enquadra nesta definição, ainda que não seja corpórea. Isto porque houve uma ampliação constitucional do conceito de mercadoria, de modo que esta onda eletromagnética, quando empregada para fins econômicos, faz parte do rol das mercadorias.

O aspecto temporal, no que lhe concerne, se configura na saída da mercadoria do estabelecimento vendedor. O aspecto espacial, de outro turno, é considerado o local em que situado o estabelecimento do alienante.

Também foram traçados os aspectos do consequente da regra matriz de incidência do ICMS-Operação mercantil. O critério quantitativo é formado por alíquota e base de cálculo. No que toca esta última, o ponto nodal da presente obra, constatou-se que este é o valor da operação final referente a circulação da mercadoria. Neste ponto, também foi sedimentada a necessidade de que a base de cálculo corresponda ao fato imponível tributário.

Caso não haja este respeito, de modo que se incluam na base de cálculo valores que não se relacionem a hipótese de incidência, o imposto padecerá de inconstitucionalidade. Isto porque, o princípio da capacidade contributiva impõe que o poder econômico do contribuinte seja medido a partir do evento eleito pelo legislador.

No momento em que valor pago em outro evento compõe a base de cálculo, sendo este um fato estranho ao que fora eleito como hábil a medir o poder econômico do contribuinte, não se observa o art. 145, §1º, da Constituição Federal.

Acerca do sujeito ativo, estes será o ente constitucional competente em que estiver situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria. Em sendo uma operação interestadual, o Estado-membro do alienante recolherá o imposto sob a alíquota interestadual fixada por Resolução do Senado Federal. Já o Estado-membro em que se encontrar o estabelecimento do adquirente recolherá o ICMS pelo diferencial de alíquota.

Por sua vez, o traço distintivo para identificar o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS é a habitualidade. Em outras palavras, o sujeito passivo é a pessoa que pratica atos de comércio com habitualidade. Logo, destacam-se as figuras do produtor, comerciante e o industrial. Isto não quer dizer que somente estes podem ser contribuintes do ICMS. Trata-se apenas de uma regra geral.

Assim sendo, o trabalho passou a focar na regra matriz de incidência especificamente para as operações atinentes ao fornecimento de energia elétrica.

O aspecto material foi definido como sendo consumir energia elétrica. Identificou-se que três materialidades poderiam ser escolhidas: a geração, a transmissão e o consumo. A opção do legislador foi tributar o consumo desta mercadoria. O entendimento jurisprudencial acerca do tema coaduna com esta tese, como se depreende do Enunciado nº 391 da Súmula do STJ.

Para o critério espacial, este coincide com o âmbito de vigência da norma. A transferência da titularidade da energia elétrica ocorre apenas com a sua passagem da rede elétrica para a unidade consumidora. Dessa forma, o local em que se dá a incidência do imposto é naquele em que estiver situada esta última.

O último aspecto do antecedente da regra matriz de incidência do ICMS-Energia elétrica é aspecto temporal. Sua ocorrência é identificada com a passagem da energia elétrica pelo medidor de consumo. Assim o é porque somente neste momento há a transferência da propriedade deste bem. A ANEEL, inclusive, possui resolução normativa que permite identificar a passagem da energia elétrica pelo ponto

de entrega como o momento em que esta transferência se concretiza. É a Resolução Aneel nº456/2000, precisamente nos art. 2º, XXVI, 9º e 10.

Sobre os sujeitos da relação jurídica proveniente do ICMS-Energia elétrica, tem-se que o sujeito ativo é o ente constitucional em que ocorra a operação de transferência de titularidade desta mercadoria. Ou seja, o do ente constitucional em que se encontrar a unidade consumidora.

Por sua vez, o sujeito passivo, diferentemente dos demais casos do ICMS, é o próprio consumidor. Neste caso, o art. 9º, §1º, II, da Lei Complementar 87/1994 estabelece o regime de substituição tributária para frente. Dessa forma, as concessionárias atuam como substitutos tributários. O valor do ICMS-Energia Elétrico, em verdade, é suportado pelos consumidores, estando incluso na fatura mensal de energia elétrica.

Eis então que o presente trabalho atingiu a sua principal discussão: a base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. A conclusão foi de que esta deve ser o valor da operação final de que decorrer o fornecimento da energia efetivamente consumida. Trata-se de interpretação das normas postas no art. 13, VIII, da Lei Kandir, cumulado com o art. 34, §9º, do ADCT e do Enunciado 391 da Súmula do STJ.

Em que pese as alegações de que por ser um imposto recolhido sobre o regime de substituição tributária para frente, os encargos tarifários de TUST e TUSD comporiam a base de cálculo, demonstrou-se que esta tese não parece prosperar.

À um, porque nos incisos do art. 9 da Lei Complementar 87/1994 não há qualquer menção a inclusão destas tarifas na base de cálculo. Se fosse essa a intenção do legislador, deveria fazer constar expressamente tal inclusão.

À dois, pois a base de cálculo há de possuir correlação com a hipótese de incidência, sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva. O simples fato do ICMS, nas operações envolvendo energia elétrica, ser recolhido sob o regime de substituição tributária não pode desconfigurar a base de cálculo do tributo.

As cobranças de TUST e TUSD não estão atreladas ao fornecimento de energia elétrica. São apenas contraprestação pela utilização dos sistemas de transmissão e distribuição, respectivamente. Frise-se que o método de cálculo destas sequer é semelhante.

Isto porque enquanto a energia elétrica é calculada pelo consumo e pelo valor da tarifa fixada pelas agências reguladoras, ou pelo preço pago no mercado dos

agentes independentes, a TUST e a TUSD são calculados com base nos custos do projeto, da instalação, da manutenção e da operação dos sistemas.

Por fim, tem-se as alegações suscitadas no Recurso Especial 1.163.020/RS, que foi responsável por instaurar a controvérsia que inaugurou o Tema 986 do STJ.

Entende-se que o simples fato dos sistemas de transmissão e distribuição serem imprescindíveis para o fornecimento da energia não implica que o seu custeio pelos contribuintes deve compor a base de cálculo do ICMS nas operações que tenham por objeto energia elétrica.

A manutenção destes sistemas não se relaciona com o aspecto material do ICMS. Este, conforme anteriormente asseverado, é a operação de circulação de energia elétrica em que há o efetivo consumo. Não há no aspecto material qualquer alusão ao custeio dos sistemas de transmissão e distribuição. Em verdade, se está versando sobre obrigações distintas pagas por contraprestações distintas. Incluir os valores adimplidos à título de TUST e TUSD desvirtuaria a regra matriz de incidência do imposto e violaria o princípio da capacidade contributiva.

Sobre a tese de que a exclusão destas tarifas da base de cálculo do ICMS causaria prejuízos a concorrência, esta também não prospera. Foi suscitado que tal exclusão somente beneficiaria os consumidores livres, por estes pagarem estes encargos em separado da concessionária.

Inicialmente, é preciso suscitar que o simples fato de a fatura mensal do consumidor cativo não indicar o valor correspondente a tais tarifas não significa que estas não possam ser excluídas da base de cálculo do ICMS. Neste sentido, cumpre repetir que o ICMS é recolhido por substituição tributária.

O recolhimento ao ente constitucional é feito justamente por quem aufere cada uma das quantias a serem pagas pelo contribuinte, a concessionária. Logo, bastaria a esta, no momento de efetuar o pagamento do ICMS, não incluir os encargos tarifários na base de cálculo.

Esta barreira, além facilmente ultrapassável no âmbito fático, não pode ser justificativa para que exações tributárias se deem em descompasso a legislação aplicação.

Outrossim, a ideia de que os encargos tarifários são igualmente suportados por todos os consumidores é falaciosa. A determinação da quantia devida é feita a partir de quanto o consumidor demanda dos sistemas de transmissão e distribuição. Por

isso, o grupo dos consumidores livres, que demandam maior carga e maior tensão elétrica, estão sujeitos ao pagamento de montantes maiores.

Ainda sobre o tema, é preciso destacar que nos casos de demanda contratada o sistema é projetado para suprir a totalidade da energia adquirida pelo consumidor livre. Este, por sua vez, não necessariamente a consumirá em toda sua integralidade. Dessa forma, os encargos de TUST e TUSD são calculados com base em energia elétrica que pode sequer vir a ser consumida.

Pelo exposto, também não é possível falar em tratamento prejudicial aos consumidores cativos. Dessa forma, não resta configurada a aludida violação a concorrência arguida no julgamento do Recurso Especial 1.1.63.020/RS.

Ante tudo quanto ventilado, entende-se que a tese jurídica a ser fixada pelo STJ no julgamento do Tema 986 deve ser no sentido de que os encargos de TUST e TUSD não devem compor a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica. Esta última deve ser formada apenas pela quantia paga em contraprestação a operação de circulação da energia elétrica efetivamente consumida.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Nadja. A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 161, p. 35-57, fev. 2009.

ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 195, p. 24-36, jan. 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45978/47419>>. Acesso em: 31 out. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v195.1994.45978>.

AZEVEDO, Eurico de Andrade. Agências Reguladoras. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 213, p. 141-148, jul. 1998. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47204>>. Acesso em: 25 nov. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v213.1998.47204>.

BAHIA. Lei nº 7. 014, de 04 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, out./1971. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071> Acesso em: 01 nov. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v103.1971.35281>.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Entendendo a Tarifa. Disponível em:<https://www.aneel.gov.br/entendendo-a-tarifa/-/asset_publisher/uQ5pCGhnyj0y/content/composicao-datarifa/654800?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fentendendo-a-tarifa%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_uQ5pCGhnyj0y%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2>. Acesso em: 15 out. 2019.

Brasil. Agência Nacional de Energia Elétrica. Módulo 7: Estrutura Tarifária das Concessionárias de Distribuição. Submódulo 7.1 Procedimentos Gerais. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/arquivos/Excel/PRORET%20Subm%20c%3Db3dulo%207%201%20-%20Procedimentos%20Gerais.pdf>>. Acesso em 12 nov. 2019.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 205, de 22 de dezembro de 2005. Estabelece os procedimentos e as condições gerais para o enquadramento de cooperativas de eletrificação rural como permissionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, bem como para operação de

instalações de distribuição de energia elétrica de uso privativo, em área rural, aprova o modelo de Contrato de Permissão, e dá outras providências.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução nº 249, de 11 de agosto de 1998. Estabelece as condições de Participação dos Agentes no Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE e diretrizes para estabelecimento do Mecanismo de Realocação de Energia - MRE.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 376, de 25 de agosto de 2009. Estabelece as condições para contratação de energia elétrica, no âmbito do Sistema Interligado Nacional – SIN, por Consumidor Livre, e dá outras providências.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 414, de 9 de setembro de 2014. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada.

BRASIL. EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.322.072 - RS (2011/0300762-1). Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Tradener LTDA. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 04/09/2012. Documento: 1175108 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 14/09/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1175108&num_registro=201103007621&data=20120914&formato=PDF>. Acesso em: 25 nov. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2017** – Análise por tributos e bases de incidência. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. [(Constituição de 10 de novembro de 1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidente da República, 1937.

BRASIL. [(Constituição de 16 de julho de 1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Senado, 1934.

BRASIL. [(Constituição de 18 de setembro de 1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Senado, 1946.

BRASIL. [(Constituição de 24 de janeiro 1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1967.

BRASIL. [(Emenda Constitucional de 17 de outubro de 1969)]. Emenda Constitucional nº 1. Brasília, DF: Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, 1969.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020/RS. Recorrente: Randon S/A Implementos e Participações. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Gurgel de Faria. Data de Julgamento: 21/03/2017,

Primeira Turma. Data de Publicação: DJe 27/03/2017. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1538503&num_registro=200902055254&data=20170327&formato=PDF>.
 Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1299303 / SC (2011/0308476-3). Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Brasília, 08/08/2012. Documento: 1166830 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 14/08/2012. Disponível em:
 <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1166830&num_registro=201103084763&data=20120814&formato=PDF>
 Acesso em: 25 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 960.476/SC. Recorrente: Monteguiti Indústria Comércio e Transporte LTDA. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Data de Julgamento: 11/03/2009, Primeira Seção, Data de Publicação: 13/05/2009. Disponível em:
 <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864342&num_registro=200701362950&data=20090513&formato=PDF>.
 Acesso em: 14 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 198.088-5/SP. Recorrente: Companhia Agrícola e Industrial Santa Adelaide. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 17/05/2000. Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, D.J. 05/09/2003, Ementário nº 2122-3. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235924>>.
 Acesso em: 25 nov. 2019.

BUCUSSI, Alessandro Aquino. Introdução ao conceito de energia. **Textos de apoio ao professor de Física**, Porto Alegre, v.17, n. 3, 2006. Disponível em:
http://www.if.ufrgs.br/tapf/v17n3_Bucussi.pdf. Acesso em 29/09/2019.

CALIENDO DA SILVEIRA, Paulo Antônio. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 4 ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed., São Paulo, Malheiros, 2012.

CARVALHO, Morgana Bellazi de Oliveira. Importância social da abertura dinâmica do direito. **Revista Seara Jurídica**, v. 3, n. 1, p. 42-55, jan. 2010. Disponível em:
 <http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_1/searajuridica_2010_1_pag42.pdf>.
 Acesso em 07 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DUARTE, Bruno Ferreira Montenegro. SANTOS, Lorena Costa. A (i)legalidade do ICMS sobre TUSD/TUST na energia elétrica. **Revista de Direito da Faculdade Estácio do Pará**, Belém, v. 4, n. 6, p. 140-160, dez. 2017.

FERRAZ, Roberto. O Consumo, a Concorrência, o Mercado e as Distorções da Substituição Tributária (para Frente). In: OLIVEIRA, Valdir de. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, v. 11, São Paulo: Dialética, 2007, p. 359-379.

GIUBLIN NETO, Ayrton Ruy. **O espaço na norma jurídica tributária: territorialidade, critério espacial e elementos de conexão**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/D.2.2014.tde-11022015-161438. Acesso em: 30 out. 2019.

GOMES, João Paulo Pombeiro Gomes. VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. O campo da energia elétrica no Brasil de 1880 a 2002. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 2. p. 295-321, mar./abr. 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6689/5272>>. Acesso em: 14 out. 2019.

GOMES, Luciano Carvalho. A história da evolução do conceito físico de energia como subsídio para o seu ensino e aprendizado – parte II. **Caderno Brasileiro de Ensino da Física**, v. 32, n. 3, dez. 2015, p. 738-768. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/fisica/article/view/2175-7941.2015v32n3p738/30635>>. Acesso em 29 set. 2019.

GOULART, Luciana. João Dácio Rolim. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122, p. 50-66, nov. 2005.

HADDAD, Jamil. **Energia elétrica: Conceitos, qualidade e tarifação**. Rio de Janeiro. 2004. Disponível em: http://www.mme.gov.br/documents/10584/1985241/Energ_Elet_Conceitos_Qualid_Tarif_Eletr_Procel-04.pdf Acesso em: 29 set. 2019.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **A regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações**. 2009. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/19176/HOHMANN%2c%20LUIZ%20HENRIQUE%20GUIMARAES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 30 out. 2019.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Memória Jurisprudencial**: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoPublicacaoInstitucionalMemoriaJurisprud/anexo/AliomarBaleeiro.pdf>>. Acesso em: 08 out 2019.

LEITE, Eunice Maria dos Santos. **A reestruturação do setor elétrico brasileiro estudo específico do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS)**. 1999. 73 f. Monografia (Graduação) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/109786>>. Acesso em: 15 out. 2019.

LUZ, Willian Wagner da. **A controvérsia acerca da legalidade da inclusão da tarifa de uso dos sistemas de distribuição e transmissão (TUSD e TUST) na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica**. 2018. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, p. 56-64, ago. 2003.

MARQUES, Maurício Dias. ICMS – Regra matriz de incidência tributária e regra matriz do direito ao crédito. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília, v.1, n.2, p. 123-147, jan./jul. 2015. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-vol1-no2-jan_jul_2015.pdf#page=123>. Acesso em: 29 out. 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MELO, José Eduardo Soares. PAULSEN, Leandro. **Impostos** - federais, estaduais e municipais. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre a energia elétrica destinada a industrialização – posição jurisprudencial. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Financeiro**. Rio de Janeiro, v.3, n. 30, 2013. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=294:nao-incidencia-do-icms-sobre-a-energia-eletrica-destinada-a-industrializacao-posicao-jurisprudencial&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45#_ftn4>. Acesso em: 11 nov. 2019.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Não incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão e distribuição de energia elétrica – TUST e TUSD. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 237, p. 61-71, jun. 2015.

NUSSENZVEIG, Moysés H. **Curso de Física Básica**. vol 3. São Paulo, 1994.

RODRIGUES, Maurício Camilo Cesconetto. **ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica**. 2014. 68 f. Monografia (Graduação em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/37550/17.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 out. 2019.

SANTOS, Diego Flexa dos; BARROS, Sâmia Costa de. **Trabalho realizado por uma força: Uma aplicação da integral de Riemann**. 2011. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Licenciatura em Matemática). - Universidade Federal do Amapá, Macapá. 2011. Disponível em: <<https://www2.unifap.br/matematica/files/2017/07/tcc-2011-Diogo-flexa.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo Agravo de Petição nº 75.854. IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES – FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA - O fornecimento de energia elétrica para consumo está sujeito ao pagamento do Imposto sobre Vendas e Consignações. Recorrente: Cia. Paulista de Fôrça e Luz. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Desembargador Cantidiano de Almeida. São Paulo, 31 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/16560/15368>>. Acesso em: 25/11/2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCOCUGLIA, Livia. Para MPF, inclusão de TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS é legal. **Jota**. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/mpf-tusd-tust-icms-legal-13072018>>. Acesso em: 16 out. 2019.

SIMABUKULO, Lucas Antonio Nizuma et al. Energia, industrialização e modernidade – história social. **Museu da Energia**. Disponível em: <<http://www.museudaenergia.org.br/media/63129/03.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2019.

SZMRECSÁNYI, Tamás. Apontamentos para uma história financeira do grupo light no Brasil, 1899/1939. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 132-135, jan./mar. 1986. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/21-8.pdf>> Acesso em 01 out. 2019.

TEODORO, Dilma Maria. **A reestruturação do setor elétrico brasileiro e os reflexos em uma empresa estatal: um estudo de caso na Centrais Elétricas de Santa Catarina - CELESC**. 2006. 213 f. Dissertação (Mestrado)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. p. 72. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/88350/236828.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 out. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. A tributação da energia elétrica deve ser única e voltar para União. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-18/consultor-tributario-tributacao-energia-eletrica-unica-voltar-uniao>>. Acesso em: 12 out. 2019.