

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**  
**CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**JULIA RODRIGUES BARRETO**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DA TUST E  
TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE  
ENERGIA ELÉTRICA**

São Paulo

2021

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**  
**CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**JULIA RODRIGUES BARRETO**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DA TUST E  
TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE  
ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar apresentado  
como requisito para obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Orientador: Edmundo Emerson Medeiros.

SÃO PAULO

2021

JULIA RODRIGUES BARRETO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DA TUST E  
TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE  
ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do título  
de Bacharel no Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.

**BANCA EXAMINADORA**

Data de Aprovação: \_\_\_\_\_

---

Prof. Dr. Edmundo Emerson Medeiros

---

Prof. Dr. Rangel Perrucci Fiorin

---

Prof. Dra. Caroline Yuka Goto

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho aos meus familiares, aos meus amigos e aos meus professores, que foram minha motivação para completar este ciclo.

*“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”.*

*Benjamin Franklin*

## **RESUMO**

O presente trabalho tem como objetivo primordial analisar a controvérsia acerca da inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica, isto com base em uma análise sistemática do ordenamento jurídico brasileiro e do posicionamento da atual jurisprudência pátria.

A relevância da controvérsia é inquestionável, dado que, no ano de 2017, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), através dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.163.020/RS, afetou a tese pelo rito de Recurso Repetitivo.

Isto posto, após o estudo dos materiais relativos à questão, busca-se uma resposta satisfatória para o deslinde desse embate jurídico.

**PALAVRAS-CHAVES:** Energia elétrica. ICMS. TUSD. TUST.

## **ABSTRACT**

The present work has as main objective to analyze the controversy about the inclusion of the Tariff for the Use of the Transmission System (TUST) and the Tariff for the Use of the Distribution System (TUSD), based on the calculation of the Tax on the Circulation of Goods (ICMS) incident on electric energy, this based on a systematic analysis of the Brazilian legal system and the positioning of the current national jurisprudence.

The relevance of the controversy is unquestionable, given that, in 2017, the Superior Court of Justice (STJ), through the Divergence Embargos in Special Resource nº. 1.163.020/RS, affected the thesis through the rite of Repetitive Resource.

That said, after studying the materials related to the issue, a satisfactory answer is sought to resolve this legal conflict.

**KEY WORDS:** Electric power. ICMS. TUSD. TUST.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2. CONSTITUIÇÃO E TRIBUTO</b> .....	11
2.1. Considerações sobre o tributo na legislação brasileira.....	11
2.2. Competência tributária.....	14
<b>3. MATERIALIDADE DO ICMS</b> .....	18
3.1. Hipóteses de incidência.....	19
3.2. Contribuinte.....	21
3.3. Responsável tributário.....	22
3.4. Local da operação ou da prestação.....	23
3.5. Ocorrência do fato gerador e base de cálculo .....	25
3.6. Não cumulatividade do imposto.....	28
3.7. ICMS incidente sobre energia elétrica.....	30
<b>4. CARACTERÍSTICAS DO SETOR ELÉTRICO</b> .....	33
4.1. A geração de energia elétrica.....	34
4.2. A transmissão de energia elétrica.....	35
4.3. A distribuição de energia elétrica.....	36
4.4. O conceito de comercialização de energia elétrica.....	36
<b>5. TUST E TUSD: TARIFAS INCIDENTES SOBRE ENERGIA ELÉTRICA</b> .....	38
5.1. Considerações sobre a TUST.....	39
5.2. Considerações sobre a TUSD.....	40
<b>6. DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA TUST E TUSD COMO SERVIÇO/MERCADORIA</b> .....	41
6.1. A inconstitucionalidade da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica.....	43
6.2. Posicionamento da atual jurisprudência pátria.....	44
<b>7. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	49
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	



## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar os principais pontos para compreensão do tema da inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica, abordando, especialmente, sobre a materialidade do ICMS, setor elétrico brasileiro, a TUST/TUSD, bem como, os argumentos contra a sua inclusão na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

De antemão, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui precedentes majoritários quanto à não inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica.

Ocorre que, nos autos do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, foi prolatada decisão no sentido de que a TUST e a TUSD deveriam compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Ou seja, com o novo entendimento do STJ, todas as etapas do fornecimento de energia elétrica não podem ser indissociáveis entre si, com isso, a TUST e a TUSD devem integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

O entendimento estabelecido no Recurso Especial nº 1.163.020/RS em sentido contrário aos precedentes do STJ trouxe insegurança jurídica, razão pela qual foi imprescindível a oposição de Embargos de Divergência em face da mencionada decisão, a fim de uniformizar o entendimento jurisprudencial do Tribunal.

Perante o Superior Tribunal de Justiça, os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.163.020/RS foram afetados para julgamento sob a sistemática de Recurso Repetitivo, de modo que a conclusão do seu julgamento será aplicada às demais demandas judiciais em andamento que versam sobre o tema, as quais, inclusive, encontram-se sobrestadas até o trânsito em julgado da decisão.

Sendo assim, após anos, através do julgamento do Tema nº 986 do STJ, se terá a uniformização jurisprudencial acerca da inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica, de modo a prestigiar a segurança jurídica.

Neste cenário, visando a melhor compreensão do tema, o segundo capítulo será concentrado ao estudo da materialidade do tributo, bem como da competência tributária, com base em uma análise sistemática do ordenamento jurídico brasileiro.

O terceiro capítulo será direcionado à análise do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, principalmente, no que tange à sua incidência sobre a energia elétrica.

Ato contínuo, no quarto capítulo será apreciado o sistema elétrico brasileiro, conceituando e explicando as etapas de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica.

À luz da legislação específica, o quinto capítulo será dedicado ao estudo da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST, bem como da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, tarifas estas incidentes sobre as diferentes etapas do fornecimento de energia elétrica.

O tema central do presente trabalho será abordado através do sexto capítulo, momento em que será analisada a inconstitucionalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica.

No mais, ainda no sexto capítulo, será analisado o histórico jurisprudencial acerca do objeto desse trabalho no Supremo Tribunal Federal (STF), assim como no Superior Tribunal de Justiça (STJ), onde o tema se encontra sob análise até a presente data.

Por fim, no sétimo e último capítulo será realizada a conclusão acerca da controvérsia, utilizando-se, para tanto, da extensa exposição teórica construída ao longo do presente trabalho.

## 2. CONSTITUIÇÃO E TRIBUTO

Com o crescimento das primeiras civilizações e, conseqüentemente, com o surgimento de conflitos sociais, nasce a necessidade da formação dos Estados, instituições estas responsáveis por garantir a ordem social e os interesses da coletividade.

Os objetivos dos Estados são reflexos dos desejos da sociedade que o compõe, daí se dá a sua legitimidade.

Neste cenário, diante da necessidade de arrecadação de valores para o financiamento da máquina Estatal, nasce a figura do tributo, servindo como garantidor dos recursos para atendimento e manutenção dos interesses da sociedade.

Neste sentido, explica, brilhantemente, Ana Flavia Messa: “O Estado tem de cobrar tributo para arrecadar recursos necessários no sentido de manter o seu encargo, compromisso e missão de defender, conservar e aprimorar os interesses da coletividade.”<sup>1</sup>

Vale ressaltar que os tributos evoluíram, proporcionalmente, com a evolução dos Estados, de modo a atender as suas atuais necessidades.

### 2.1. Considerações sobre o tributo na legislação brasileira

À luz da Constituição Federal de 1988, ora vigente, a nação brasileira classifica-se como Estado Social Democrático de Direito, tendo como características inerentes à sua formação: a soberania popular, a cidadania, a democracia representativa e participativa, e um sistema de garantia de direitos humanos.

A Constituição Federal de 1988, através do §1º, do artigo 1º, conceitua e explica a democracia. A Saber:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

---

<sup>1</sup> (MESSA, Ana Flávia. Direito tributário e financeiro/Ana Flávia Messa. 7ª ed. São Paulo: Rideel. p. 81)

Nesse contexto, a necessidade de geração de recursos financeiros por meio da tributação é de suma importância para o modelo de Estado atual, sendo o alicerce de sustentação da máquina Estatal e mantedor das estruturas e dos serviços primordiais da nação.

A Constituição Federal de 1988, inclusive, em observância à forma federativa de Estado, outorga a capacidade de instituir e cobrar tributos a todos os entes da federação brasileira, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo que cada um mantém a sua independência.

Em consonância ao preceitos constitucionais, o legislador tributário, através do artigo 3º do Código Tributário Nacional, definiu tributo como “ (...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Da leitura do artigo supratranscrito, é possível identificar as características que compõe o conceito de tributo. Assim, passamos à análise individual de cada uma das características.

*A priori*, ao se utilizar-se da expressão “prestação pecuniária compulsória”, o legislador infere não somente que o tributo deve ser arrecadado na forma de pecúnia, isto é, em dinheiro; como também define a obrigatoriedade dessa arrecadação. Portanto, caracterizando-se uma relação jurídico-tributária, deve o contribuinte ou responsável tributário recolher o tributo obrigatoriamente.

Nesse ponto, cabe ressaltar que a compulsoriedade do tributo é justificada pela sua destinação, uma vez que os valores arrecadados pela administração pública serão revertidos em prol da sociedade. Sendo assim, todos os cidadãos, por integrar o Estado, possuem como obrigação o pagamento dos tributos.

No que tange à expressão seguinte utilizada pelo legislador, “em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir”, entende parte da doutrina que há evidente repetição de vocábulos ao se utilizar as palavras pecúnia e moeda, isto porque, ambas parecem explicitar o mesmo fato: o tributo deve ser pago com dinheiro.

À vista disso, importa citar Luís Eduardo Schoueri, que define de maneira clara e precisa o porquê dessa “repetição”:

Mas se é “em moeda”, por que a expressão “ou cujo valor nela possa se exprimir”? Esse cuidado do legislador se deve ao fato de que, por vezes, o tributo não é pago, diretamente, em moeda: o contribuinte compra, com moeda, um selo ou estampilha e o tributo é pago

com a utilização da última. Assim por exemplo, o selo que se põe nas embalagens de cigarros e bebidas.

(...)

Assim como as prestações de fazer não são tributos, também não o são obrigações de dar, que não sejam pecuniárias. Vale lembrar que nem sempre foi assim: do ponto de vista da evolução da tributação, era comum que o tributo fosse em espécie, como o quinto do ouro, que foi exigido no Brasil colonial e que se encontra na origem da Inconfidência Mineira.

(...)

Do mesmo modo, não seriam pecuniárias (...) se fosse exigido dos produtores de açúcar que destinassem uma parte de sua produção ao Estado<sup>2</sup>

A expressão seguinte contida no texto do artigo 3º do CTN é “instituída em lei”, materializando, por meio desse simples conjunto de palavras o princípio da legalidade tributária, não existindo tributo sem lei prévia que assim o defina, visto que, se caso assim não o fosse, esta impossibilidade de previsão ocasionaria uma grande insegurança jurídica.

Ato contínuo, lê-se “que não constitua sanção de ato ilícito”, isto é, o Estado está terminantemente proibido de se utilizar dos tributos como forma de pena. Entretanto, é permitido ao Estado tributar atos ilícitos.

Acerca da questão, explica Eduardo Sabbag:

Sendo assim, o vetusto aforismo latino impõe, na esteira do princípio da generalidade da tributação, que todos aqueles que realizarem o fato gerador do gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.<sup>3</sup>

Por fim, o artigo 3º do CTN exige que o tributo seja cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Nesse ponto, o legislador criou uma proteção ao contribuinte, exigindo da administração pública uma série de ações previstas em lei para efetivar a validade da cobrança do tributo de seus cidadãos.

Assim, para que o Estado possa cobrar um tributo é necessário o seu lançamento prévio, isto é, um ato administrativo plenamente vinculado, atestando que o contribuinte praticou um ato passível de tributação e, portanto, deve recolher o valor devido ao Fisco.

Pode concluir, portanto, que o tributo trata-se de uma relação obrigacional entre o contribuinte e o Estado, tendo como sua principal característica a compulsoriedade, visto que após

---

<sup>2</sup> (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 149)

<sup>3</sup> (SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 686)

previsto em lei, o tributo não só pode, como deve ser cobrado pela administração pública, pois esta possui a obrigação de arrecadar fundos para atender as necessidades da sociedade.

## 2.2. Competência tributária

A competência tributária trata-se da atribuição conferida pela Constituição Federal aos entes federados, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para a instituição e arrecadação dos tributos.

Neste sentido, explica Luciano Amaro:

(...) a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência (...)<sup>4</sup>

Tal atribuição possui como principais características a faculdade, a intransferibilidade, a incaducabilidade, a irrenunciabilidade e a indelegabilidade, não podendo o ente político competente para a instituição de um tributo transferir a sua competência para outro. Inclusive, mesmo que um ente federativo não exerça sua competência para a criação do tributo por um longo período de tempo, não pode outro ente apropriar-se de sua competência.

O artigo 6º do Código Tributário Nacional prevê que todos os entes federativos que compõe a República Federativa do Brasil possuem a chamada competência legislativa plena, isto é, não necessitam da outorga de nenhum tipo de aprovação pelas outras pessoas jurídicas de direito público para a instituição de tributos a eles conferidos pela Constituição Federal.

Neste aspecto, vale transcrever o mencionado artigo 6º do CTN, *litteris*:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

---

<sup>4</sup> (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro/Luciano Amaro. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 115- 116)

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Assim, uma vez que a Constituição Federal prevê a competência tributária, cabe apenas à respectiva entidade de direito público a faculdade da instituição deste tributo, podendo, inclusive, optar pela não instituição do tributo de sua competência.

Entretanto, uma vez que deva sempre o ente público prezar pela eficiência em todas as suas atividades, trata-se de obrigação a instituição de todos os impostos de sua competência, pois se existe o direito à maior arrecadação, esse deve ser garantido pelo bem da coletividade, que se beneficiará diretamente dos valores arrecadados, portanto, respeitando o princípio administrativo da eficiência.

Isso porque, este princípio, nos termos do *caput* do artigo 37, da Constituição Federal, prevê que o administrador deve agir de maneira a utilizar da forma mais eficiente possível os recursos disponíveis para a sua atuação, não podendo o gestor simplesmente ignorar os outros princípios fundantes do direito administrativo. A saber:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Este princípio pode ocasionar a lesão a outros princípios devido a sua natureza, visto que trata-se de princípio extraído do direito privado, onde a eficiência é o objetivo final do ente privado. O mesmo não pode-se afirmar acerca do direito público, visto que ao almejar atingir a máxima eficiência, pode o administrador vir a sobrepujar outros princípios, assim os meios utilizados alcançariam a eficiência desejada ao custo da lesão de direitos e garantias protegidos pelos princípios afetados.

Neste ponto, importante destacar a correta forma de aplicação e interpretação deste princípio dada por Irene Patrícia Nohara:

Devem-se evitar, portanto, irrefletidas comparações da eficiência exigida no setor privado com a eficiência necessária ao setor público, pois os objetivos (fins) visados são, por vezes, diferentes.

Também não se pode defender a eficiência com total ênfase nos resultados em detrimento dos procedimentos ou meios. Isso ocorre porque no Direito Administrativo os meios trazem consigo importantes garantias aos administrados. Assim, o procedimento de licitação pode representar um meio custoso e mais demorado para a Administração, mas

ele objetiva garantir que as contratações públicas sejam amparadas na possibilidade de participação de todos que preencham os requisitos dos instrumentos convocatórios; no âmbito privado, é possível demitir um funcionário sem justa causa, enquanto no setor público os servidores efetivos possuem estabilidade e só podem ser demitidos nas situações previstas, garantindo-se, via de regra, a ampla defesa e o contraditório em procedimento administrativo disciplinar; a seleção para cargos e empregos no Estado não é feita por indicação ou por mero processo seletivo de análise de currículo, mas por concurso público aberto a todos os que tenham condições objetivas de participar.<sup>5</sup>

Conforme exarado pelo trecho supratranscrito, os meios para alcançar o legalmente previsto pelo princípio da eficiência, apesar de efetivos, devem respeitar os outros princípios administrativos, responsáveis pela proteção da sociedade e de seus membros.

Assim, em que pese o princípio da eficiência, não pode um ente federativo sobrepujar a competência de outro em prol deste princípio, ou de qualquer outro, visto que estaria lesionando um dispositivo constitucional, bem como aplicando de maneira errônea um princípio administrativo.

Conforme evidenciado anteriormente, a competência trata-se da atribuição constitucional da capacidade de criação de um tributo a um ente político membro da República Federativa do Brasil, enquanto a capacidade tributária ativa consiste na capacidade de arrecadação e fiscalização de um tributo. Embora a competência tributária seja intransferível e indelegável, o constituinte, visando maior praticidade, celeridade e menos gastos com a arrecadação de tributos, previu a possibilidade de transferência da capacidade tributária ativa a outro ente.

Como exemplo de transferência da capacidade tributária, temos o Imposto Territorial Rural (ITR), imposto de competência da União. Devido à grande extensão do território brasileiro, torna-se impraticável que a União empreenda esforços para recolher todo o ITR dos contribuintes.

Dessa forma, fora estipulado na própria Constituição Federal, no inciso III, do §4º, do artigo 153, que a União “(...) poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem (...)”. Assim, os Municípios podem exercer a capacidade tributária ativa no que tange ao ITR quando interessados, cobrando os tributos e facilitando em muito o seu recolhimento, visto que sua área de atuação é muito inferior a área compreendida pela União, isto é pelo território de todo Estado Brasileiro.

---

<sup>5</sup> (NOHARA, Irene Patrícia. Direito administrativo/Irene Patrícia Nohara. 8ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. p. 94)



Portanto, a competência tributária fora criada pelo constituinte como forma de financiar os entes federativos, bem como assegurar a repartição das receitas provenientes dos tributos entre estas entidades, visando a manutenção do pacto federativo e garantindo a independência financeira entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

### 3. MATERIALIDADE DO ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS trata-se de um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, conforme explica Leandro Pulsen:

(...) Sua **legislação é extensa**, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos parágrafos 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. Importa compreendermos as linhas gerais de todo esse microsistema.<sup>6</sup>

Ademais, vale destacar que o doutrinador Eduardo Sabbag define imposto como plurifásico, real, proporcional e fiscal, a saber:

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas. Possui também caráter eminentemente fiscal, conquanto sua faceta seletiva possa lhe revestir de uma certa dose de extrafiscalidade.<sup>7</sup>

Sua regulamentação constitucional encontra-se prevista na Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como “Lei Kandir”, alterada, posteriormente, pelas Leis Complementares nº 87/1996, 102/2000, 115/2000, 114/2002, 115/2002, 120/2005 e 171/2019.

A Constituição Federal de 1988, por intermédio de seu artigo 155, inciso II, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (...)”.

Assim, a partir da leitura do dispositivo supratranscrito, verifica-se que há quatro núcleos de hipóteses de incidência do ICMS, quais sejam: (i) circulação de mercadorias; (ii) prestações de

---

<sup>6</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 426)

<sup>7</sup> (SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo, 2020, p.477)

serviços de transporte interestadual; (iii) prestações de serviços de transporte intermunicipal; e (iv) prestações de serviços de comunicação.

À vista disso, a seguir, passaremos à análise das referidas hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

### 3.1. Hipóteses de incidência

Conforme brevemente exposto no capítulo anterior, à luz do princípio da legalidade, o artigo 155, inciso II da Constituição Federal dispõe acerca das hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou seja, estabelece as possíveis causas que darão origem à cobrança do referido imposto.

O ICMS incidirá sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, independentemente de sua natureza, sobre prestações onerosas de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sejam eles por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores<sup>8</sup>, bem como, sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio e de qualquer natureza.

Salienta-se que “**Operações** são negócios jurídicos; **circulação** é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; **mercadorias** são bens objeto de comércio”.<sup>9</sup>

No que tange a circulação, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citados por José Eduardo Soares de Melo explicam:

Circular significa para o direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 430)

<sup>9</sup> (PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 427)

<sup>10</sup> (MELO, José Eduardo Soares. ICMS Teoria e Prática. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p.16)

Portanto, apenas incidirá ICMS sobre negócios jurídicos que versem sobre a transferência da titularidade de uma mercadoria. No que tange a natureza jurídica das mercadorias, vale transcrever o entendimento de Leandro Paulsen:

(...) mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza. Daí por que “a venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência [...] por esses bens não se enquadrarem no conceito de mercadoria e essas operações não serem realizadas com habitualidade, não há circulação de mercadorias” (STF, RE 203.904). Pela mesma razão, o STF entendeu que não pode incidir ICMS na alienação de bens salvados de sinistro, ou seja, daqueles bens dos quais as seguradoras se desfazem para diminuir seu prejuízo porque provêm de sinistros (acidentes, desastres) que implicaram perda total e que geraram pagamento ao segurado (STF, ADI 1.648, fev. 2011). Veja-se o enunciado da Súmula vinculante 32: “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras”.<sup>11</sup>

Neste mesmo sentido pacificou entendimento o Supremo Tribunal Federal. A saber:

(...) O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICMS. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.<sup>12</sup>

Ainda, vale destacar que o ICMS incidirá, também, sobre operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços que não sejam de competência tributária dos Municípios, de modo que a operação será integralmente tributada pelo imposto.<sup>13</sup>

Ressalta-se que o serviço de transporte restrito à um único Município se sujeita a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS, conforme disposto no item 16 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003: “*Serviço de transporte de natureza municipal*”.

No que concerne à prestação de serviços de comunicação, entende José Eduardo Soares de Melo que:

---

<sup>11</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 428)

<sup>12</sup> (STF, AGR em AI nº 131.941-1/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJe: 19.04.1991)

<sup>13</sup> (PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 426)

(...) na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos (emissor, mensagem, canal e receptor), podendo ocorrer (ou não) a compreensão pelo destinatário [...]. Apesar de ter sido asseverado que ‘comunicação é diálogo entre pessoas, de modo a colocá-las uma perante a outra, embora se encontrem distanciadas no tempo (usos horários) e no espaço (lugares)’, de modo perspicaz ponderou-se que a relação comunicativa se dá independentemente do emissor e o receptor manterem diálogo, porque, se esta situação ocorrer, estar-se-á diante de uma nova relação. A materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação (disponibilização de informações), sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação.<sup>14</sup>

Outrossim, também incidirá ICMS sobre as mercadorias e bens importados, sejam eles importados por pessoas físicas ou jurídicas e para qualquer finalidade, bem como sobre os serviços prestados ou iniciados no exterior.<sup>15</sup>

Nota-se, portanto, que a norma constitucional que instituí o ICMS possui materialidades de natureza distinta, autorizando a cobrança do referido imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e, ao mesmo passo, sobre operações relativas aos serviços citados.

### **3.2. Contribuinte**

Nos termos do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996, o contribuinte pode ser qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em demanda que tenha finalidade comercial, operações relativas à circulação de mercadoria, prestações onerosas de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Outrossim, conforme dispõe o parágrafo único, também poderá ser contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, (i) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (ii) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (iii) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; ou (iv) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

---

<sup>14</sup> (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e prática. 11ª. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 138-140)

<sup>15</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 426)

### 3.3. Responsável tributário

Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o responsável tributário é o sujeito responsável pela prestação da obrigação tributária, ou seja pelo recolhimento do tributo.

Diferente do contribuinte, o responsável tributário é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária, isto porque não é vinculado diretamente a fato gerador do tributo, mas em razão de imposição legal, é obrigado a responder pelo pagamento do tributo.

Acerca da distinção entre contribuinte e responsável tributário, destaca Eduardo Sabbag:

(...) em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).<sup>16</sup>

Ademais, conforme prevê o artigo 128 do Código Tributário Nacional, pode a lei atribuir a alguém a responsabilidade tributária e liberar o contribuinte da obrigação tributária., bem como pode atribuir a responsabilidade tributária supletivamente, ou seja, sem liberar o contribuinte da obrigação tributária. A saber:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O responsável tributário, nos termos da lei, poderá assumir a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar o tributo, por substituição ou por transferência.

A responsabilidade tributária por substituição trata-se da atribuição do dever jurídico de recolher o tributo a terceiro estranho à relação jurídico-tributária, mas que possui relação jurídica com o contribuinte, sujeito que de fato praticou o fato gerador.

Tal responsabilidade tributária poderá ser (i) progressiva ou (ii) regressiva.

Em contrapartida, a responsabilidade tributária por transferência se dá quando, em razão de evento posterior e previsto em lei, há a atribuição da responsabilidade tributária à terceiro. Ou seja, há a transferência da obrigação tributária para o novo sujeito passivo.

---

<sup>16</sup> (SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635)

Ressalta-se que a responsabilidade tributária por transferência possui subespécies, quais sejam: (i) por solidariedade tributária passiva, (ii) dos sucessores, e (iii) de terceiros.

### **3.4. Local da operação ou da prestação**

No que tange ao local da operação relativa à circulação de mercadorias, observa-se que poderá ocorrer dentro de cada Estado ou, ainda, entre diferentes Estados. Ou seja, as operações poderão ser estaduais ou interestaduais.

Com relação as operações estaduais, sendo aquelas com origem e destino dentro de um único Estado, verifica-se que cada Estado define a alíquota de seu Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, desde que não seja inferior a alíquota mínima definida pelo Senado Federal, conforme autoriza o artigo 155, §2º, inciso V, alínea “a” da Constituição Federal, e as alíquotas das operações interestaduais.<sup>17</sup>

Referente ao atual ano de 2021, seguem abaixo as alíquotas definidas por cada Estado brasileiro<sup>18</sup>:

- ICMS no Acre: 17%;
- ICMS em Alagoas: 18%;
- ICMS no Amapá: 18%;
- ICMS no Amazonas: 18%;
- ICMS na Bahia: 18%;
- ICMS no Ceará: 18%;
- ICMS no Distrito Federal: 18%;
- ICMS no Espírito Santo: 17%;
- ICMS em Goiás: 17%;
- ICMS no Maranhão: 18%;
- ICMS no Mato Grosso: 17%;

---

<sup>17</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 435)

<sup>18</sup> (REDE JORNAL CONTÁBIL. Saiba como calcular o ICMS em 2021. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/como-calculiar-o-icms-em-2021>)

- ICMS no Mato Grosso do Sul: 17%;
- ICMS em Minas Gerais: 18%;
- ICMS no Pará: 17%
- ICMS na Paraíba: 18%;
- ICMS no Paraná: 18%;
- ICMS em Pernambuco: 18%;
- ICMS no Piauí: 18%;
- ICMS no Rio de Janeiro: 20%
- ICMS no Rio Grande do Sul: 18%;
- ICMS no Rio Grande do Norte: 18%;
- ICMS em Rondônia: 17,5%;
- ICMS em Roraima: 17%;
- ICMS em Santa Catarina: 17%;
- ICMS em São Paulo: 18%;
- ICMS em Sergipe: 18%;
- ICMS no Tocantins: 18%.

Outrossim, no que tange às operações interestaduais, sendo aquelas com origem e destino em diferentes Estados, serão empregadas alíquotas definidas, também, pelo Senado Federal, conforme prevê o artigo 155, §2º, incisos IV e VII, da Constituição Federal.

Neste último caso, explica Leandro Paulsen a metodologia:

O Estado de origem, portanto, recebe a alíquota interestadual. Ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior). O recolhimento dessa diferença ficará sob a responsabilidade do destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e sob a responsabilidade do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, nos termos do inciso VIII, também com a redação da EC n. 87/15. Tratando-se de mercadoria destinada a consumidor final, por força do novo art. 99 do ADCT, a diferença só caberá integralmente ao Estado de destino a partir de 2019. Para o período de 2015 a 2018, foi estabelecida escala para o partilhamento da diferença de alíquota entre os Estados de destino e de origem na seguinte proporção: 20% e 80% em 2015, 40% e 60% em 2016, 60% e 40% em 2017, 80% e 20% em 2018. Cuida da questão o Convênio ICMS n. 93/2015. Há quem entenda que o



Convênio não poderia ter determinado às empresas optantes pelo Simples o recolhimento da diferença de alíquotas.<sup>19</sup>

Cumprido salientar que o ICMS interestadual, diante da sua divisão de arrecadação entre os Estados de origem e o de destino, poderá ocasionar conflitos de interesses fiscais. Leandro Paulsen denomina estes conflitos de “guerra fiscal”, “consistente na política de atrativos fiscais levada a efeito por alguns Estados”.<sup>20</sup>

### **3.5. Ocorrência do fato gerador e base de cálculo**

Com relação ao ICMS incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, verifica-se que o fato gerador se dá no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conforme dispõe o artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996.

No que se refere à base de cálculo do imposto, nos termos do artigo 13 do mesmo diploma legal, será o montante da operação, ou seja, o preço pela qual a mercadoria foi vendida, seja à vista ou parcelado, conforme dispõe a Súmula nº 395 do Superior Tribunal de Justiça: “O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal”.

Ainda, vale destacar que os descontos concedidos pelo vendedor no momento da operação não incluem a base de cálculo do ICMS. Neste sentido, segue a Súmula nº 457 do Superior Tribunal de Justiça: “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

No que diz respeito a forma de cálculo do referido imposto, explica, brilhantemente, Leandro Paulsen:

Note-se que o ICMS é calculado por dentro do preço da mercadoria, o que resta expresso no art. 155, § 2, XII, i, da CF. Na composição do valor final da nota, não ocorre a soma do preço da mercadoria ao do ICMS; o preço da mercadoria é o valor da operação, sendo que o destaque de ICMS se faz por dentro desse preço apenas para fins de visualização e operacionalização do sistema de créditos e de pagamento do imposto. Se o preço da mercadoria for de R\$ 100,00 e o ICMS for de 18%, corresponderá a R\$ 18,00. O adquirente pagará tão somente o preço de R\$ 100,00, sendo que o vendedor terá de retirar desse preço o montante necessário ao pagamento do imposto que fará, em nome próprio (o vendedor é o contribuinte de direito), no percentual sobre ele incidente.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 435-436)

<sup>20</sup> (PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 436)

<sup>21</sup> (PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 440)

Ressalta-se que a questão já restou decidida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, submetido ao efeito de repercussão geral, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. A saber:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário, contra o voto da Senhora Ministra Cármen Lúcia, que dele conhecia apenas em parte. No mérito, o Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Em seguida, o Presidente apresentou proposta de redação de súmula vinculante, a ser encaminhada à Comissão de Jurisprudência, com o seguinte teor: “É constitucional a inclusão do valor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo.” Falaram, pelo recorrido, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado e, pelo *amicus curiae*, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, em viagem oficial à Federação da Rússia, o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 18.05.2011.<sup>22</sup>

No mais, com relação aos demais fatos geradores do ICMS e respectivas bases de cálculo, verifica-se que se encontram previstos nos artigos 2º, 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/1996, *litteris*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

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

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

---

<sup>22</sup> (STF, RE nº 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe: 18/08/2011)

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
  - b) imposto de importação;
  - c) imposto sobre produtos industrializados;
  - d) imposto sobre operações de câmbio;
  - e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.
- § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II - o valor correspondente a:
- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
  - b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
- § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.
- § 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.
- § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: (Vide ADC 49)
- I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
  - II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
  - III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.
- § 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

### **3.6. Não cumulatividade do imposto**

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, §2º, inciso I, dispõe que o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS não será cumulativo. *In verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)  
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Acerca da não cumulatividade, explica Leandro Paulsen:

A não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias. O art. 155, § 2º, inciso I, é inequívoco ao especificar que o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. A matéria é disciplinada pelos arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar n. 87/96.<sup>23</sup>

Ademais, para melhor explicar a não cumulatividade do ICMS, me utilizo da passagem de Eduardo de Moraes Sabbag:

O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito “cascata”, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências.<sup>24</sup>

Ou seja, a não cumulatividade de imposto caracteriza-se pela permissão concedida ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária para compensar a quantia devida em sua operação com impostos devidos em operações anteriores.

---

<sup>23</sup> (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020, p. 434-435)

<sup>24</sup> (SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1.076)

Logo, concluiu-se que a Constituição Federal de 1988 outorgou a competência aos Estados e Distrito Federal para instituir o ICMS e, ao mesmo passo, estabeleceu condições para o exercício desta competência, dentre elas, a não cumulatividade do imposto.

### **3.7. ICMS incidente sobre energia elétrica**

Conforme dispõe o §3º do artigo 155 da Constituição Federal, bem como o inciso III, do §1º do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidirá sobre as operações relativas à energia elétrica.

*In verbis:*

Art. 155. (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

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

Sobre esta temática, novamente cito Sabbag:

Em resumo, o fato gerador do ICMS sobre a energia elétrica se caracteriza pela circulação (aspecto material) e pelo consumo (aspecto temporal) de energia elétrica (mercadoria), pressupondo ser aquela circulação uma transferência de propriedade. (...) O imposto, pois, incidirá a partir do efetivo fornecimento da energia elétrica que ingressar no estabelecimento do consumidor, registrado no relógio de medição (art. 14 da Resolução n. 414/2010).<sup>25</sup>

No que tange ao ICMS incidente sobre as operações envolvendo a energia elétrica, a Lei Complementar nº 87/1999 define como contribuinte de direito a empresa distribuidora que adquire a energia elétrica. Entretanto, tendo em vista que a energia elétrica é um bem essencial à população,

---

<sup>25</sup> (SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1.428)

a Lei nº 8.987/1995 autorizou que o Estado faça a concessão da prestação de tais serviços às pessoas jurídicas com capacidade de prestá-la.

Sendo assim, verifica-se que há uma relação jurídico-tributário plúrima, ou seja, constituída pelo Estado concedente, a empresa concessionária e o consumidor final.

Nos termos da Lei nº 8.987/1995, a empresa concessionária, ao adquirir a energia elétrica, fica na condição de contribuinte de direito do ICMS e o Estado concedente de credor tributário. Ainda, neste cenário, a lei autoriza a transferência do encargo financeiro do imposto ao consumidor final da energia elétrica, valor este integrado na conta de luz, isto na condição de contribuinte de fato.

Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

(...)

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

De acordo com o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça em 2017, “O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica”<sup>26</sup>, ou seja, incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, qual seja: geração, transmissão e distribuição de energia elétrica.

A luz do referido entendimento, verifica-se que a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, em conjunto, constituem o fato gerador do imposto, de modo que nenhum dos elementos poderiam ser excluídos da base de cálculo.

Ou seja, além do ICMS incidir sobre o fornecimento de energia elétrica em si, operação considerada como circulação de mercadoria, também incluíse na base de cálculo do referido imposto os valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD), provenientes da rede básica de transmissão.

---

<sup>26</sup> (STJ, EREsp nº 1.163.020/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe: 27/03/2017)

Em contrapartida, a Súmula nº 391 do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

Isto posto, consoante ao entendimento consolidado posteriormente pelo Superior Tribunal de Justiça, apenas deveria incidir ICMS sobre a energia elétrica efetivamente utilizada, não devendo incidir sobre a energia que se encontra reservada na rede elétrica, disponível para sustentar eventuais aumentos de demandas de consumo.

Portanto, depreende-se que não deverá incidir Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD).

Vale ressaltar que ainda há larga discussão acerca do tema e, por esta razão, viu por bem o Superior Tribunal de Justiça, através dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.163.020/RS, afetar a controvérsia ao regime dos recursos repetitivos.

Sendo assim, aguarda-se o julgamento da seguinte questão: “Inclusão da Tarifa de uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TuST) e da Tarifa de uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TuSD) na base de cálculo do ICMS”<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> (STJ, ProAfR nos EREsp nº 1.163.020/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 15/12/2017)

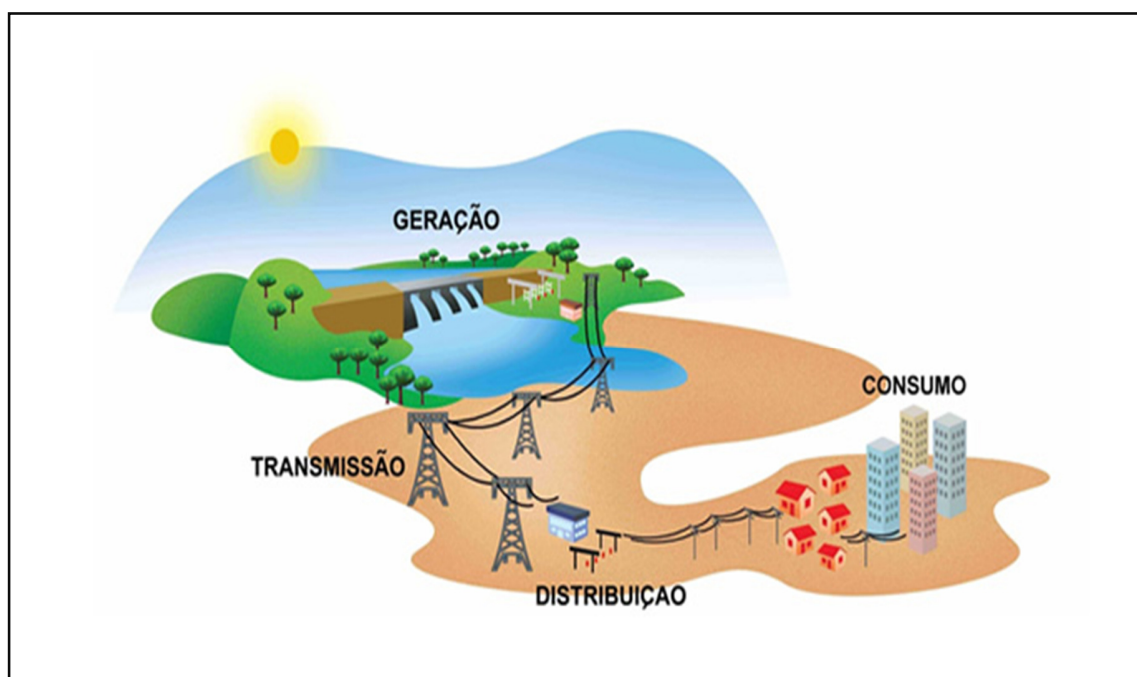


#### 4. CARACTERÍSTICAS DO SETOR ELÉTRICO

O sistema elétrico brasileiro, cuja estruturação iniciou-se no final do século XIX, abrange as fases de geração, transmissão e distribuição de vultuosas cargas de energia elétrica, produto este incorpóreo utilizado indiretamente para gerar luz, calor, movimento, dentre outros.<sup>28</sup>

A fim de exemplificar o sistema, segue abaixo ilustração:

**Figura 1** – Sistema elétrico brasileiro



Fonte: Site da ABRADDE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica.<sup>29</sup>

Vale observar que o sistema elétrico brasileiro, em razão da grande dimensão territorial do país, apresenta numerosas ramificações e interligações, de modo a formar um complexo sistema, denominado “Sistema Interligado Nacional”, também conhecido pela sigla “SIN”.

<sup>28</sup> (GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. Geração, Transmissão, Distribuição e Consumo de Energia Elétrica. 1ª ed. Editora Saraiva, 2014, p. 12)

<sup>29</sup> (ABRADDE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Setor Elétrico. Visão Geral do Setor. Disponível em: <https://www.abradee.org.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor>)

O “Sistema Interligado Nacional”, de acordo com dados fornecidos pelo Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS em 2013, representa 98% (noventa e oito por cento) da energia elétrica consumida no território brasileiro.<sup>30</sup>

O sistema elétrico brasileiro apenas não interliga uma fração da Região Norte ao restante do país, isto em razão dos obstáculos oriundos da Floresta Amazônica, bem como, da grande extensão territorial. Portanto, nesta região há uma infraestrutura isolada.<sup>31</sup>

Feitas as considerações iniciais, a seguir passaremos à análise das fases de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica.

#### **4.1. A geração de energia elétrica**

A geração é a parte do sistema elétrico incumbida de produzir a energia elétrica e, posteriormente, inseri-la nos segmentos de transporte, quais sejam, transmissão e distribuição, para que, assim, o produto possa chegar aos consumidores, sendo eles: indústrias, comércios, residências, dentre outros.

A energia elétrica é produzida através da transformação de outras fontes de energia – primárias, como, por exemplos, hidráulica, gás natural, eólica, biomassa, nuclear, carvão, derivados de petróleo, dentre outras.<sup>32</sup>

Atualmente, a matriz energética do Brasil é, majoritariamente, constituída pela hidráulica, fonte de energia mecânica oriunda da água acumulada nos reservatórios, a qual movimenta uma série de turbinas para gerar a energia elétrica.

Salienta-se que, no Brasil, o sistema de geração de energia elétrica é extremamente fragmentado. De acordo com as informações fornecidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, o Brasil contém cerca da 7.250 (sete mil, duzentos e cinquenta) empreendimentos.

Uma grande parte desses empreendimentos, 3.004, são usinas termelétricas de médio porte, movidas a gás natural, biomassa, óleo diesel, óleo combustível e carvão mineral. Apesar disso, praticamente 64% da capacidade instalada no país, e 63% da energia gerada, são de origem hidrelétrica e limpa, contando com 217 empreendimentos de

---

<sup>30</sup> (GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. Geração, Transmissão, Distribuição e Consumo de Energia Elétrica. 1ª ed. Editora Saraiva, 2014, p. 13)

<sup>31</sup> (GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. op. cit., p. 13)

<sup>32</sup> (GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. op. cit., p. 14)

grande porte, 428 Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCHs) e 696 micros usinas hidrelétricas.<sup>33</sup>

No Brasil, até o ano de 2012, o sistema de geração de energia elétrica era classificado como competitivo, haja vista que os empreendimentos geradores eram desimpedidos para ajustar os seus preços. Ocorre que, a partir do ano de 2013, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL passou a realizar a fiscalização e o controle dos preços.

A Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, através da Resolução Normativa nº 493/2012, estabelece os procedimentos e as condições de fornecimento por meio de Microssistema Isolado de Geração e Distribuição de Energia Elétrica – MIGDI ou Sistema Individual de Geração de Energia Elétrica com Fonte Intermitente – SIGFI.<sup>34</sup>

#### **4.2. A transmissão de energia elétrica**

O sistema de transmissão é o responsável por transportar as vultuosas cargas de energia elétrica, oriundas dos empreendimentos geradores, às subestações responsáveis pela distribuição. Portanto, este segmento se inicia logo após a geração e finaliza nas subestações.

No Brasil, em razão da grande extensão territorial, há um complexo sistema de linhas de transmissão, conectando os empreendimentos de geração às regiões consumidoras.

Ressalta-se que o segmento de transmissão é aquele que se caracteriza por operar linhas em tensão elétrica superior a 230 (duzentos e trinta) mil Volts. “Todas as instalações de tensão igual ou superior a 230 kV são denominadas Rede Básica. As instalações de tensão inferior a 230 kV, mas que pertencem às empresas de transmissão, são denominadas Demais Instalações de Transmissão (DIT). A rede básica é constituída pelas linhas de transmissão e subestações.”<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> (ABRADDE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Setor Elétrico. Visão Geral do Setor. Disponível em: <https://www.abradee.org.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor>)

<sup>34</sup> (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 493/2012. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2012493.pdf>)

<sup>35</sup> (GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. Geração, Transmissão, Distribuição e Consumo de Energia Elétrica. 1ª ed. Editora Saraiva, 2014, p. 22)

### **4.3. A distribuição de energia elétrica**

Após transitar entre os empreendimentos de geração e as subestações, a energia elétrica é destinada às Estações Transformadoras de Distribuição – ETD. Tais estações diminuem os níveis de tensão usados no segmento da transmissão, a fim de dar início a fase de distribuição.

Ocorre que, considerando que os níveis de tensão ainda não são os ideais para consumo, são instalados transformadores em “postes ou em câmaras subterrâneas para adequar o nível de tensão disponibilizado para as residências, comércios, hospitais, escolas e aplicações específicas, como iluminação pública e sinalização.”<sup>36</sup>

Portanto, o sistema de distribuição recebe vultuosas cargas de energia elétrica do segmento de transmissão e a distribuí de maneira fragmentada aos consumidores, sendo eles de médio e pequeno porte.

Cumprir observar que, no Brasil, os segmentos de transmissão e distribuição de energia elétrica têm seus preços regulados e fiscalizados pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, agência reguladora do setor.

Sendo assim, verifica-se que os empreendimentos estão vedados de aplicar os preços arbitrariamente, inserindo-se no contexto dos contratos de concessão, que usualmente contam com mecanismos de revisões e reajustes tarifários periódicos, operacionalizados pela própria agência reguladora do setor.

### **4.4. O conceito de comercialização de energia elétrica**

A comercialização da energia elétrica trata-se de prática recente, tanto no Brasil quanto no mundo. Seu surgimento está diretamente vinculado à reestruturação do setor elétrico brasileiro, com a função de fomentar a economia nacional.

Tal comercialização pode acontecer de forma livre ou com preços e quantidades definidos ou limitados pelo Poder Público. No âmbito do Sistema interligado Nacional – SIN, as duas formas

---

<sup>36</sup> (GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. Geração, Transmissão, Distribuição e Consumo de Energia Elétrica. 1ª ed. Editora Saraiva, 2014, p. 29)

são operacionalizadas pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que deve seguir os regulamentos estabelecidos pela ANEEL, dentre os quais destaca-se:<sup>37</sup>

- Convenção de Comercialização de Energia Elétrica - Resolução Normativa nº 109/2004;
- Regras de Comercialização;
- Procedimentos de Comercialização;
- Liquidação das operações de compra e venda - Resolução nº 552/2002;
- Garantias financeiras e a efetivação de registros de contratos de compra e venda de energia elétrica - Resolução Normativa nº 622/2014;
- Desligamento de agentes e impugnação de atos praticados na CCEE - Resolução Normativa nº 545/2013;
- Controle dos contratos de comercialização de energia elétrica - Resolução Normativa nº 783/2017.

Portanto, a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, criada pela Lei nº 10.848/2004 e regulamentada pelo Decreto nº 5.177/2004, objetiva viabilizar a comercialização de energia elétrica no mercado de energia brasileiro.

---

<sup>37</sup> (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. Regulação do Mercado de Energia Elétrica - Comercialização. Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/mercado-de-eletricidade>)

## **5. TUST E TUSD: TARIFAS INCIDENTES SOBRE ENERGIA ELÉTRICA**

A operação e administração da rede básica de energia elétrica, cujo acesso é livre a todos, é atribuição do Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS, pessoa jurídica de direito privado autorizado pela União Federal a exercer tal função.

A rede básica de energia elétrica, segundo definição da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, é constituída por todas as subestações e linhas de transmissão em tensões de 230 kV ou superior, integrantes de concessões de serviços públicos de energia elétrica, devidamente outorgadas pelo poder concedente. É, em outras palavras, o sistema composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em tensões médias, altas e extra altas.

Para que haja a manutenção destes sistemas, o inciso XVIII, do art. 3º, da Lei 9.427/1996 confere a ANEEL a competência para a majoração das tarifas de transmissão e distribuição de energia elétrica:

Art. 3º. Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1o, compete à ANEEL:  
XVIII - definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição, sendo que as de transmissão devem ser baseadas nas seguintes diretrizes:  
a) assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos dos sistemas de transmissão, inclusive das interligações internacionais conectadas à rede básica;  
b) utilizar sinal locacional visando a assegurar maiores encargos para os agentes que mais onerem o sistema de transmissão;

Sendo o sistema básico de transmissão administrado pelo ONS, a sua utilização, por concessionários, permissionários e autorizados depende da contratação de acesso ao sistema, conforme se depreende dos artigos 1º e 2ª da Resolução ANEEL nº 281/1999:

Art. 1º. Estabelecer, na forma que se segue, as condições gerais para contratação do acesso, compreendendo o uso e a conexão, aos sistemas de transmissão de energia elétrica.

Art. 2º. As disposições desta aplicam-se à contratação do acesso aos sistemas de transmissão pelos concessionários, permissionários e autorizados de serviços de energia elétrica, bem como pelos consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº. 9.074, de 7 de julho de 1995, e aqueles definidos no 5º do art. 26 da Lei nº. 9.427, de 26 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº. 9.648, de 27 de maio de 1998.

Em razão da contratação de acesso à rede básica, o usuário remunera o ONS mediante recolhimento da **Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST)**, na forma da Resolução Normativa ANEEL nº 666/2015. Essa tarifa é, em qualquer caso, suportada por aqueles que utilizam a rede de transmissão, seja a geradora da energia elétrica, o consumidor livre diretamente conectado à rede básica, ou mesmo os consumidores finais, que pagam as tarifas em suas faturas.

O sistema de distribuição, por sua vez, é aquele composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e demais equipamentos (não pertencentes à rede básica) que operam em tensões baixas, de propriedade das distribuidoras, e cujo acesso também é livre a todos. A sua utilização, no caso da contratação no mercado livre, se dá mediante celebração de contrato de uso dos sistemas de distribuição (CUSD) ou, no mercado cativo, mediante contratação do fornecimento de energia elétrica, em ambos os casos remunerando-se o uso da rede mediante recolhimento da **Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD)**.

Ocorre que, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidir sobre o fornecimento da energia elétrica em si, o referido tributo incide sobre os valores pagos a título das mencionadas tarifas – **TUST** e **TUSD**.

### **5.1. Considerações sobre a TUST**

Em síntese, nos termos do artigo 15, §6º da Lei nº 9.074/95, a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST trata-se de tarifa responsável por ressarcir os custos de transporte da energia elétrica consumida, custeada pelos próprios usuários da Rede Básica, *litteris*:

Art. 15. Respeitados os contratos de fornecimento vigentes, a prorrogação das atuais e as novas concessões serão feitas sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 kW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 kV, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica.

(...)

§ 6º É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

A Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, através de texto informativo disponibilizado em seu site, conceituou a TUST. A saber:

(...) A parcela principal da TUST, a TUST-RB refere-se às instalações de transmissão integrantes da Rede Básica, com nível de tensão igual ou superior a 230 kV, utilizada para promover a otimização dos recursos elétricos e energéticos do sistema e, portanto, é aplicável a todos os usuários. O serviço de transmissão prestado pelas unidades transformadoras previstas no Art. 2º da REN nº 67/2004 é pago por distribuidoras que dele se beneficiam, mediante parcela específica da TUST, denominada TUST-FR, que incorpora, ainda, os custos de transporte associados às Demais Instalações de Transmissão - DITs compartilhadas entre as concessionárias de distribuição. (...) <sup>38</sup>

## 5.2. Considerações sobre a TUSD

A Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, nos termos do artigo 15, §6º da Lei nº 9.074/95 supratranscrito, trata-se de tarifa cobrada na compra de energia elétrica, a fim de indenizar a utilização da distribuição da energia, custeada, também, pelos próprios usuários da Rede Básica.

Sobre o funcionamento da TUSD, já explicou a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL:

As tarifas de uso do sistema de distribuição - TUSD possuem a função precípua de recuperar a receita definida pela ANEEL, e devem fornecer sinal econômico adequado para utilização racional dos sistemas de distribuição. Atualmente, a TUSD é utilizada para os seguintes fins:

- faturamento de encargos de uso dos sistemas de distribuição de consumidores livres;
- faturamento de encargos de uso dos sistemas de distribuição de unidades geradoras conectadas aos sistemas de distribuição;
- faturamento de encargos de uso dos sistemas de distribuição de distribuidoras que acessam os sistemas de distribuição de outra distribuidora;
- abertura das tarifas de fornecimento dos consumidores cativos para fins de realinhamento tarifário, conforme o disposto no Decreto 4.667 de 4 de abril de 2003. <sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. Transmissão. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=97&idPerfil=2&idiomaAtual=0>)

<sup>39</sup> (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=96&idPerfil=2&idiomaAtual=0>)



## 6. DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA TUST E TUSD COMO SERVIÇO/MERCADORIA

Conforme exposto nos capítulos anteriores, além do ICMS incidir sobre o fornecimento da energia elétrica em si, o referido imposto incide sobre os valores pagos a título das mencionadas tarifas – TUST e TUSD.

Ao definir as hipóteses de incidência do ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 cuidou de abranger, conforme o previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal, as operações relativas à circulação de mercadorias, *in verbis*:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

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

Extraí-se do texto constitucional, bem como da Lei Complementar que regula o ICMS, no que interessa ao presente trabalho, que a hipótese de incidência do imposto é a circulação da mercadoria, que pode abranger, por consequência, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

E, por circulação de mercadoria, entende-se como aquela em que há a transferência do domínio e/ou da titularidade jurídica de determinado bem, entre pessoas distintas.

A mercadoria, por sua vez, é um bem móvel que se submete à mercancia. Não é, portanto, qualquer operação de circulação que configura a hipótese de incidência do ICMS, mas tão somente a operação que resulte na transferência da titularidade de um bem.

Sobre esse tema o Ilustre Prof. Hugo de Britto Machado, esclarece, brilhantemente, que:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.<sup>40</sup>

No entanto, a disponibilização de sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica, operação que lastreia a cobrança da TUST e TUSD, não consiste em uma circulação de mercadoria, pois embora a energia elétrica receba tratamento jurídico de mercadoria no direito

---

<sup>40</sup> (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed, 2009, p. 367)

brasileiro, somente corresponde à circulação de mercadoria o componente que se presta a custear a energia elétrica efetivamente fornecida, chamada de “TE” ou tarifa de energia elétrica.

Em decorrência das suas especificidades, a energia elétrica encontra-se em permanente circulação nos fios de transmissão da concessionária, sendo que ela somente será individualizada, ou seja, só terá caracterizado e definido seu usuário, no momento em que for utilizada pois, até então, consiste numa massa única de energia passível de utilização por qualquer um que dela necessite.

Consequentemente, o fato gerador do imposto só pode ocorrer, *in casu*, pela efetiva entrega da energia ao consumidor, que se perfaz com a “entrada” da energia em seu estabelecimento. Vale dizer, para efeito de incidência do ICMS, considera-se ocorrida a circulação jurídica da energia elétrica a partir do momento em que essa é efetivamente consumida. É nesse momento que ocorre a saída da rede de distribuição da Concessionária e, portanto, apropriada pelo destinatário da mercadoria.

A própria Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL adota tal entendimento, regulamentado em sua Resolução nº 414/2010, esclarecendo, para fins de responsabilidade, o momento em que ocorre a transferência da mercadoria (energia elétrica) para o consumidor:

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

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

O ponto de entrega de energia elétrica é o relógio medidor, razão pela qual a energia só será individualizada ao consumidor, caracterizando sua circulação e dando ensejo à cobrança do imposto (pois só a partir daí é determinado o sujeito passivo da obrigação tributária), no momento em que passar por este relógio e ingressar no estabelecimento do consumidor, vindo a ser efetivamente consumida.

## **6.1. A inconstitucionalidade da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica**

Exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica é fazer incidir o imposto sobre fato gerador não previsto pela legislação vigente (notadamente a Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/1996), o que viola frontalmente o princípio constitucional da legalidade previsto nos artigos 150, inciso I da Constituição Federal, e 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo os quais é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Tanto isso é verdade que tramitou no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 352/2002 que incluiu, dentre as sugestões de alteração da Lei Complementar nº 87/1996, a inclusão da alínea “c” no §1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, nos seguintes termos:

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

(...)

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

(...)

II - o valor correspondente a:

(...)

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

Entretanto, a Câmara dos Deputados excluiu tal iniciativa do texto finalmente aprovado (convertido na Lei Complementar nº 38/2010), restando evidente que, até o presente momento, não existe autorização legal para respaldar a incidência do ICMS sobre as tarifas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Desta forma, é evidente que os valores pagos a título de TUST e TUSD têm natureza meramente tarifária, por conta do uso das redes de transmissão e distribuição, não sendo legítima a incidência do ICMS sobre elas, tendo em vista que o imposto só pode ser cobrado sobre a energia elétrica quando houver circulação jurídica e efetiva de mercadoria.

Portanto, conclui-se que a inclusão dos valores relativos à TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS é ilegal e inconstitucional, uma vez que não há previsão legal para tanto.

Neste sentido, destaca-se o posicionamento do autor Horácio Villen Neto, por entender que as atividades decorrentes da transmissão e distribuição são diversas do aspecto material do ICMS, *litteris*:

Qualquer integrante do sistema elétrico brasileiro, mediante o pagamento dos encargos de conexão e uso da rede, pode se utilizar das linhas de transmissão e distribuição, ou seja, os concessionários de transmissão e distribuição estão obrigados pela legislação a permitir a utilização das linhas de transmissão e distribuição necessária para a propagação do campo elétrico gerado na fase de geração de energia elétrica.

Os consumidores que almejam se utilizar da energia elétrica necessitam das linhas de transmissão e distribuição para que o campo elétrico produza efeitos nos elétrons livres existentes na fiação de sua residência. Caso contrário, o consumidor possuirá somente os elétrons livres, mas não a corrente elétrica.

Assim, depreende-se que na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição não ocorre o deslocamento de bens ou pessoas no espaço, que ensejasse a cobrança do ICMS, mas, sim, oferece meios para a propagação do campo elétrico criado nas geradoras.

Em outras palavras, a atividade praticada pelas concessionárias de transmissão não se subsume ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS previsto no art. 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.<sup>41</sup>

Em complemento, cabe os ensinamentos de João Dácio Rolim e Luciana F. Goulart Saliba sobre o tema:

Como a Constituição e a Lei Complementar n. 87/96 preveem a incidência do ICMS sobre o efeito fornecimento de energia elétrica, a disponibilização do uso dos sistemas de rede, que passou a ser autônoma ao fornecimento de energia no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto, disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia.<sup>42</sup>

## **6.2. Posicionamento da atual jurisprudência pátria**

Em razão da ilegal inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, bem como as Primeira e Segunda Turmas, pacificaram seu entendimento, objeto inclusive de Súmula, pela impossibilidade de os Estados efetuarem tal cobrança, a saber:

---

<sup>41</sup> (VILLEN NETO, Horácio. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica. Revista de Estudos Tributários n. 32, p. 39)

<sup>42</sup> (ROLIM, João Dácio; e SALIBA, Luciana F. Goulart. 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 n. 122. São Paulo: Dialética, nov. 2006, p. 66)

Súmula 391/STJ

O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.<sup>43</sup>

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

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

III - Fundamentação da decisão agravada não infirmada. Agravo regimental improvido.<sup>44</sup>

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUSD E TUST NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. DESCABIMENTO. PRECEDENTES DESTES STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ no sentido de que não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

2. Agravo interno não provido.<sup>45</sup>

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO. UTILIZAÇÃO DE LINHA DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SOBRE TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL.

1. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica, incidindo, *in casu*, a Súmula 166/STJ. Dentre os precedentes mais recentes: AgRg nos EDcl no REsp 1267162/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/08/2012. (...)

4. Agravo regimental não provido.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> (STJ. Súmula nº 391. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013\\_36\\_capSumula391.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula391.pdf))

<sup>44</sup> (STJ, AgRg na SLS nº 2.103/PI, Min. Rel. Francisco Falcão, Corte Especial, DJe: 20/05/2016)

<sup>45</sup> (STJ, AgInt no AgInt no AREsp nº 1.036.246/SC, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma DJe: 17/10/2017)

<sup>46</sup> (STJ, AgRg no REsp nº 1.278.024/MG, Min. Rel. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe: 14/02/2013)

TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO DOS VALORES AFEITOS ÀS TARIFAS DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO (TUST) E DEDISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

I - Está consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD), não integram a base de cálculo do ICMS. Assim, incide o enunciado n. 83 da Súmula do STJ.

II - Agravo interno improvido.<sup>47</sup>

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES.

1. O Tribunal a quo confirmou sentença de concessão da Segurança para determinar que a autoridade apontada como coatora deixe de lançar o ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da conta de energia elétrica consumida pela recorrida.

2. Não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

3. Não há falar em descumprimento do rito processual relativo à observância da cláusula de reserva de plenário, pois não se verifica o afastamento, pelo Tribunal local, dos dispositivos invocados pelo recorrente, mas, sim, interpretação dos enunciados neles contemplados, a exemplo do conceito de "valor da operação".

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

5. Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma, por apertada maioria, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, primeira Turma, DJe 27/3/2017). 6. Sucede que, uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (art. 927, § 4º, do CPC/2015).

7. Recurso Especial não provido.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> (STJ, Agint no Resp nº 1.687.596/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, Dje: 22/11/2017)

<sup>48</sup> (STJ, Resp nº 1.649.658/MT, Rel. Min. Herman Benja, Segunda Turma, Dje: 05/05/2017)

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também possui o entendimento pacífico no sentido de que é indevida a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente na operação com energia elétrica, como abaixo se depreende:

Agravo de Instrumento – MANDADO DE SEGURANÇA – LIMINAR – ICMS – FATO GERADOR – TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO – Pretensão mandamental da empresa-contribuinte voltada ao reconhecimento de seu suposto direito líquido e certo a obter a suspensão da exigibilidade de créditos tributários decorrentes de ICMS exigido pelo Fisco Estadual sobre as chamadas Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição (TUSD) – Admissibilidade – Evidenciação dos requisitos necessários para o deferimento da medida de urgência disposta no art. 7º, da Lei nº 12.016/2009 – Risco de ineficácia da medida (periculum in mora), que consiste na cobrança aparentemente excessiva em detrimento da contribuinte, associado à relevância dos fundamentos de direito por ela deduzidos (fumus boni iuris) - A hipótese de incidência do ICMS, no que diz respeito à circulação de energia elétrica, apenas se mostra legítima para as situações que impliquem a efetiva circulação jurídica da mercadoria (art. 155, II, da CF/88 cc. art. 12, I, da LC nº 87/96), não abrangendo as operações anteriores de transmissão e distribuição do produto para o consumo – Entendimento consolidado no âmbito do C. Superior Tribunal de Justiça - Decisão reformada. Recurso provido.<sup>49</sup>

AGRAVO DE INSTRUMENTO. Tutela provisória em ação de repetição de indébito. Cálculo de ICMS sobre cobrança de consumo de energia elétrica. Entendimento jurisprudencial de que as Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição (TUSD) não incidem no cálculo do ICMS. Requisitos da probabilidade do direito alegado e do perigo de dano configurados. Precedentes do C. STJ e deste E. Tribunal. RECURSO DESPROVIDO.<sup>50</sup>

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária cumulada com Repetição do Indébito – Pretensão de concessão de tutela antecipada objetivando abstenha-se a FESP de incluir na base de cálculo do ICMS os valores da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e Transmissão (TUST) – Tutela provisória de urgência indeferida – Presentes a demonstração de probabilidade do direito invocado na demanda e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo ("caput" do art. 300 do CPC de 2015) – Precedentes do STJ e deste E. Tribunal - Decisão reformada - Recurso provido.<sup>51</sup>

APELAÇÃO CÍVEL – Ação declaratória c.c. repetição de indébito – Pretendido afastamento da TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) do cálculo do ICMS – Ilegitimidade ativa afastada - Legitimidade do consumidor final para discussão da exação cobrada pelo Fisco Estadual – Impossibilidade da cobrança do ICMS sobre as tarifas de transmissão e de distribuição de energia – Precedentes. Recurso desprovido.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> (TJSP, AI nº 2201906-80.2018.8.26.0000, Des. Rel. Paulo Barcellos Gatti, 4ª Câmara de Direito Público, DJe: 19/10/2018)

<sup>50</sup> (TJSP, AI nº 3002169-79.2018.8.26.0000, Des. Rel. Antonio Celso Faria, 8ª Câmara de Direito Público, DJe: 24/10/2018)

<sup>51</sup> (TJSP, AI nº 2161978-25.2018.8.26.0000, Des. Rel. Maria Laura Tavares, 5ª Câmara de Direito Público, DJe: 25/10/2018)

<sup>52</sup> (TJSP, AC nº 1001325-72.2016.8.26.0053, Des. Rel. Oscild de Lima Júnior, 11ª Câmara de Direito Público, DJe: 03/08/2016)

Ainda, vale ressaltar que, em que pese o entendimento assentado em diversos precedentes jurisprudenciais, atualmente, através do Tema nº 986, a matéria se encontra afetada pelo rito de Recurso Repetitivo, conforme ementa do acórdão que segue abaixo, *in verbis*:

RECURSOS ESPECIAIS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. RITO DOS ARTIGOS 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015. RESP 1.699.851/TO, RESP 1.692.023/MT E ERESP 1.163.020/RS. ADMISSÃO.

1. Admitida a afetação da seguinte questão controvertida: "inclusão da Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS".
2. Autorização do colegiado ao Relator para selecionar outros recursos que satisfaçam os requisitos para representarem a controvérsia.
3. Recursos submetidos ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015.<sup>53</sup>

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 593.824 em sede de Repercussão Geral, sedimentou entendimento de que a demanda contratada de energia elétrica, que fica à disposição do consumidor, não integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica, dado que apenas os valores relativos ao efetivo consumo da energia elétrica a compõe. A saber:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR COBRADO A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA OU DE POTÊNCIA.

1. Tese jurídica atribuída ao Tema 176 da sistemática da repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.
2. À luz do atual ordenamento jurídico, constata-se que não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica.
3. Não se depreende o consumo de energia elétrica somente pela disponibilização de demanda de potência ativa. Na espécie, há clara distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do ICMS.
4. Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada.
5. Tese: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.
6. Recurso extraordinário a que nega provimento.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> (STJ, Proafr no Resp nº 1.692.023/MT, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe: 15/12/2017)

<sup>54</sup> (STF, RE nº 593.824/SC, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, DJe: 27/04/2020)



## **7. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com o presente trabalho, através de minuciosa análise de elementos elucidativos acerca da controvérsia, buscou-se demonstrar a inconstitucionalidade da inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica.

Em defesa da inconstitucionalidade da mencionada inclusão, sustentou-se no presente trabalho que exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica é fazer incidir o imposto sobre fato gerador não previsto pela legislação vigente (notadamente a Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/1996), o que viola frontalmente o princípio constitucional da legalidade, previsto nos artigos 150, inciso I da Constituição Federal, e 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo os quais é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

À vista disso, ficou evidente que os valores pagos a título de TUST e TUSD têm natureza meramente tarifária, por conta do uso das redes de transmissão e distribuição, não sendo legítima a incidência do ICMS sobre elas, tendo em vista que o imposto só pode ser cobrado sobre a energia elétrica quando houver circulação jurídica e efetiva de mercadoria.

Pode-se concluir, portanto, que a inclusão dos valores relativos à TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS é ilegal e inconstitucional, uma vez que não há previsão legal para tanto.

Isto posto, em razão da ilegal inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, visando uniformizar a atual jurisprudência pátria, bem como assegurar a segurança jurídica, viu por bem o Superior Tribunal de Justiça afetar a matéria pelo rito de Recurso Repetitivo.

Sendo assim, resta apenas aguardar o julgamento do Tema nº 986 pelo STJ, sob a expectativa de que o Tribunal mantenha a lógica de suas decisões, de modo a desonerar os contribuintes dessa cobrança evidentemente ilegal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRADDE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. **Setor Elétrico. Visão Geral do Setor**. Disponível em: <https://www.abradee.org.br/setor-eletrico/visao-geral-do-setor/> Acesso em 26/05/2021.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro/Luciano Amaro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Cadernos Temáticos ANEEL: Acesso e Uso dos Sistema de Transmissão e de Distribuição**. Brasília, DF, 2005. Disponível em: [https://www.aneel.gov.br/documents/656835/16505063/2005\\_CardenosTematicosANEEL5.pdf/3a150f91-2bb4-f86d-b561-4add6a515ca4](https://www.aneel.gov.br/documents/656835/16505063/2005_CardenosTematicosANEEL5.pdf/3a150f91-2bb4-f86d-b561-4add6a515ca4) /Acesso em: 30/03/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Regulação do Mercado de Energia Elétrica - Comercialização**. Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/mercado-de-eletricidade>. / Acesso em 26/05/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução nº 281/1999. Resolução Normativa ANEEL – uso e conexão aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/res1999281.pdf> / Acesso em: 30/06/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução nº 414/2010. Resolução Normativa ANEEL- condições gerais de fornecimento de energia elétrica**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/bren2010414.pdf> / Acesso em: 30/06/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução nº 666/2015. Resolução Normativa ANEEL – regulamento da contratação do uso de transmissão em caráter permanente**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2015666.pdf> / Acesso em: 30/06/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Resolução Normativa nº 493/2021**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2012493.pdf>. / Acesso em 26/05/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição**. Disponível em: <https://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=96&idPerfil=2&idiomaAtual=0>. / Acesso em 23/08/2021.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Transmissão**. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=97&idPerfil=2&idiomaAtual=0>. / Acesso em 23/08/2021.

BRASIL. **Constituição da República do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) / Acesso em: 24/04/2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm) / Acesso em: 24/04/2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/1996. Lei Complementar do ICMS**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm) / Acesso em: 24/04/2021.

BRASIL. **Lei nº 9.427/1996. Lei da ANEEL**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9427cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9427cons.htm) / Acesso em: 24/04/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**: Não constitui fato gerador do IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas/2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas/2010_12_capSumula166.pdf) / Acesso em: 04/05/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 391**. O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013\\_36\\_capSumula391.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula391.pdf) / Acesso em: 06/04/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **AGR em AI nº 131.941-1/SP**, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJe: 19.04.1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 582.461/SP**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe: 18/08/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE nº 593.824/SC**, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, DJe: 27/04/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **EREsp nº 1.163.020/RS**, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe: 27/03/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **ProAfr nos EREsp nº 1.163.020/RS**, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 15/12/2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, **AC nº 1001325-72.2016.8.26.0053**, Des. Rel. Oscild de Lima Júnior, 11ª Câmara de Direito Público, DJe: 03/08/2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, **AI nº 2201906-80.2018.8.26.0000**, Des. Rel. Paulo Barcellos Gatti, 4ª Câmara de Direito Público, DJe: 19/10/2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, **AI nº 3002169-79.2018.8.26.0000**, Des. Rel. Antonio Celso Faria, 8ª Câmara de Direito Público, DJe: 24/10/2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, **AI nº 2161978-25.2018.8.26.0000**, Des. Rel. Maria Laura Tavares, 5ª Câmara de Direito Público, DJe: 25/10/2018.

CAMPOS, Clever M. **Introdução ao Direito da energia elétrica**. São Paulo. 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FERREIRA, Ronaldo da Silva. **Não incidência de ICMS sobre as tarifas de uso, distribuição e transmissão de energia**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Direito, Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Paraíba. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/14666/1/RSF17052019.pdf> / Acesso em [04/05/2021](#).

FONSECA, Daniel Andrade. **É legal a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS na conta de energia elétrica?**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Direito, Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/27872/1/LegalInclus%c3%a3oTUST.pdf> / Acesso em: 06/05/2021.

GEDRA, R. L.; BARROS, B. F. D.; BORELLI, R. **Geração, Transmissão, Distribuição e Consumo de Energia Elétrica**. 1ª ed. Editora Saraiva, 2014.

GUALHARDO, Alexandre dos Santos. **Esclarecimentos gerais sobre regime de substituição tributária do ICMS**. Administradores.com, Paraíba, out. 2005. Disponível em: <http://ditizio.ecn.br/adv/txt/rste.pdf> / Acesso em: 06/04/2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed, 2009.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS Teoria e Prática**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11ª. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro/Ana Flávia MESSA**. 7ª ed. São Paulo: Rideel.

MORAES, Lizeane Velasques Ribas. **Legalidade na formação da base de cálculo do ICMS na conta de energia elétrica**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Direito, UNIC - Universidade de Cuiabá. Disponível em: <https://repositorio.pgsskroton.com/bitstream/123456789/20239/1/LIZEANE%20VELASQUES%20RIBAS%20DE%20MORAES.pdf> / Acesso em 04/05/2021.

NAKANO, Allan Yukio et al. **Incidência tributária de ICMS na tarifa de energia elétrica - TUST/TUSD**. Revista do Curso de Direito do Centro Universitário Brazcubas, 52 São Paulo, v. 2, nº 1, p. 1-11, dez. 2018. Disponível em: <https://revistas.brazcubas.br/index.php/revdubc/article/view/572/655> / Acesso em: 10/04/2021.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo/Irene Patrícia Nohara**. 8ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 11ª. ed. Saraiva Jur, 2020.

PITRE, Paloma. **Características do ICMS**. Revista Jus Navigandi. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/53995/caracteristicas-do-icms/> / Acesso em 23/03/2021.

REDE JORNAL CONTÁBIL. **Saiba como calcular o ICMS em 2021**. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/como-calculiar-o-icms-em-2021/>. / Acesso em 23/03/2021.

ROLIM, João Dácio; e SALIBA, Luciana F. Goulart. **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 n. 122. São Paulo: Dialética, nov. 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário/Eduardo Sabbag**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário/Luís Eduardo Schoueri**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVA, José. **A inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS e a jurisprudência do STJ**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/a-inclusao-da-tust-e-da-tusd-na-base-de-calculo-do-icms-e-a-jurisprudencia-do-stj> / Acesso em: 19/04/2021.

SILVA, Rafael Vega Possebon da. **A extrafiscalidade do ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988**. 2015. 195 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

VILLEN NETO, Horácio. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica. Revista de Estudos Tributários n. 32.



## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Julia Rodrigues Barreto  
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito,  
matrícula nº 31718333, período noturno, turma 10U, tendo realizado o TCC com  
o título: A inconstitucionalidade da inclusão de  
TUST e TUSD na base de cálculos de ICMS incidente  
sobre energia elétrica.  
sob a orientação do(a) Professor(a) Edmundo Emerson Medeiros  
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para  
confeção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio  
de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes  
às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos  
autorais de obras utilizadas na confeção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de  
natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão  
do curso.

São Paulo, 11 de -de novembro de 2021.

Julia Rodrigues Barreto  
Assinatura do discente