

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNDB  
CURSO DE DIREITO

**LUCAS LANCELOTE MUNIZ GARCIA**

**BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA:**  
as tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e uso de sistema de distribuição (TUSd).

São Luís  
2020

**LUCAS LANCELOTE MUNIZ GARCIA**

**BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA:**

as tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e uso de sistema de distribuição (TUSd).

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário UNDB como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em direito.

Orientador: Me. David Abdalla Pires Leal

São Luís

2020

**LUCAS LANCELOTE MUNIZ GARCIA**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Garcia, Lucas Lancelote Muniz

Base de cálculo do ICMS sobre a circulação de energia elétrica: as tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e uso de sistema de distribuição (TUSd). / Lucas Lancelote Muniz Garcia. \_\_ São Luís, 2020.

42f.

Orientador: Prof. Dr. David Abdalla Pires Leal.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2020.

1. Energia elétrica – Brasil. 2. Tributação do ICMS – Energia elétrica. 3. Tarifas - Consumo. I. Título.

CDU 347.451.031:621.31(81)

**LUCAS LANCELOTE MUNIZ GARCIA**

**BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA:**

as tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e uso de sistema de distribuição (TUSd).

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário UNDB como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em direito.

Aprovado em: 13 / 07 / 2020

BANCA EXAMINADORA

---

**Prof. Me. David Abdalla Pires Leal (Orientador)**

Centro Universitário UNDB

---

**Prof. Esp. Diego Menezes Soares**

**1º Avaliador(a)**

Centro Universitário UNDB

---

**Prof. Me. Paulo Renato Mendes de Sousa**

**2º Avaliador(a)**

Centro Universitário UNDB

Dedico este trabalho à minha mãe, ao meu pai,  
em especial ao meu filho por ser a pessoa que  
mais amo.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, por ser meu refúgio nos momentos mais difíceis da Graduação do Curso de Direito.

Ao meu pai, Willianckson Azevedo Garcia, por estar ao meu lado na incansável batalha pelo conhecimento acadêmico e pelo companheirismo como forte incentivador para conclusão do curso. Agradeço também pelas inúmeras conversas travadas com objetivo de entender o Direito, tendo em vista, sua caminhada também como acadêmico de Direito.

À minha mãe, Christiana Aires Muniz Silva, por me estimular em seguir firme mesmo diante de todos os obstáculos, sendo sensível ao ponto de dar orientações sobre como devo enfrentar as dificuldades encontradas.

Ao meu irmão, João Victor Silva Garcia, por sempre proporcionar momentos divertidos no nosso convívio e me colocar à prova com indagações sobre assuntos fora do senso comum.

À Crislayne Lua Nunes Travassos, minha companheira, que sempre esteve do meu lado para me fortalecer, mesmo muito atarefada entre um plantão e outro. Parando, às vezes, de fazer algo essencial para ajudar-me com seu apoio inesgotável nessa longa jornada acadêmica, orientando-me naquilo que entende como a maneira mais correta de agir.

Ao meu filho, Pedro Lucas Travassos Garcia, por quem tenho um amor incondicional e se tornou o principal motivo para que eu sempre consiga vencer na vida. Ele é o combustível que me move.

A todos meus colegas de faculdade, em especial a Rafael Costa e Jérllida Nunes, por sempre estarem mais próximos de mim nessa luta diária em passar na prova da OAB. Obrigado pelo conhecimento adquirido ao longo da graduação e pelas inúmeras brincadeiras nos momentos oportunos.

À minha família por essa longa caminhada. Quero dizer-lhes que chegamos ao final de cabeça erguida pelas conquistas que tivemos, alcançamos a meta, estamos todos de parabéns nesse momento tão especial.

À minha amiga do Direito, Luana Araujo, que embora não tivéssemos a oportunidade de ter estudado na mesma faculdade, sempre fomos unidos pelo mesmo objetivo. Tornou-se minha colega de trabalho mais próximo, pessoa que tenho um carinho especial.

Ao meu primo e padrinho do meu filho, Gabriel Seixas, por estar contribuindo de forma inenarrável nesse percurso. É uma pessoa que merece esses agradecimentos pelo caráter, sempre tentando ser justo e contribuindo no desenvolvimento do meu curso.

Aos meus tios, Patrícia Silva e Alexandre Belfort, pelo carinho e acolhimento em sua

casa, ajudando sempre na minha educação, sendo mais que merecedores desses agradecimentos, como grandes impulsionadores do meu estudo e, em todas as vezes que foram solicitados, sempre estiveram presentes comigo nessa luta.

A todo corpo docente do Centro Universitário Dom Bosco por serem os alicerces do meu saber. Graças a eles, posso hoje ter algo que ninguém vai me tirar, que é o conhecimento. Estes contribuíram de forma direta para meu futuro e, só tenho que agradecê-los.

Ao meu orientador, David Abdalla Pires Leal, por ter aceitado fazer parte deste grande projeto. Agradeço por essa confiança depositada em mim, ele que está contribuindo para este artigo desde o 8º período. Foi um grande inspirador do meu estudo na seara do Direito Tributário.

“Lembre-se que as pessoas podem tirar tudo de você, menos o seu conhecimento.”

Albert Einstein

## RESUMO

A energia em si, não pode ser armazenada em grande escala para ser fornecida posteriormente. Ao mesmo tempo em que ela é gerada, é transportada e consumida. O ADCT concentrou a incidência no consumo, ou seja, na passagem pelo medidor instalado na unidade de consumo. A incidência tributária se dá no momento do consumo, no momento que passa pelo medidor. Após a energia ser gerada, ela é levada pelas linhas de transmissão até a subestação que está mais próxima dos centros de consumo das regiões urbanas. Desde a usina geradora de energia até as subestações que realizam a conexão com a rede de distribuição, a energia é transportada por linhas de transmissão e em decorrência dessa transmissão é que se realiza a cobrança da TUST – Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão. Da subestação até o ponto de consumo (uma casa, uma empresa ou uma indústria), a energia elétrica será conduzida pela rede de distribuição. Em decorrência desta operação é que se pode cobrar a TUSd – Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição, que, nada mais é, do que uma tarifa devida para remunerar a estrutura de distribuição da energia. Com a desverticalização do sistema elétrico através da sua divisão em segmentos interdependentes, restaram mais evidentes os papéis desempenhados pelos agentes de cada segmento: geração, transmissão, comercialização e distribuição, aclarando ainda mais o papel de cada um deles e a equivalente remuneração. Isto posto, na conta de energia elétrica constam a remuneração dos diferentes agentes do setor. As tarifas finais devidas às distribuidoras agrupam todas essas despesas devidas aos demais agentes do setor elétrico. A tarifa que o consumidor final paga é composta, portanto, por parcelas referentes a cada etapa de produção da mercadoria. A distribuidora deve informar ao consumidor todas as parcelas que compõem a cobrança final, desde a tarifa homologada pelo órgão regulador, bem como os tributos incidentes sobre a operação, além dos componentes tarifários. Portanto, o presente trabalho avaliará e descreverá como se dá a tributação do fornecimento de energia elétrica no Brasil, para, em seguida, avaliar a composição da base de cálculo do ICMS, a inclusão da TUSD e a TUST na referida base.

**Palavras-chave:** Tarifas TUST e TUSd. Energia Elétrica. Consumidor de Fato e Consumidor de Direito.

## ABSTRACT

The energy itself cannot be stored on a large scale to be supplied later. At the same time that it is generated, it is transported and consumed. The ADCT focused on consumption, that is, passing through the meter installed in the consumption unit. The tax incidence occurs at the moment of consumption, at the moment it passes through the meter. After the energy is generated, it is taken by the transmission lines to the substation that is closest to the consumption centers in urban regions. From the power generating plant to the substations that make the connection to the distribution network, the energy is transported by transmission lines and as a result of this transmission, the TUST - Tariff for Use of the Transmission System is charged. From the substation to the point of consumption (a house, a company or an industry), electricity will be conducted through the distribution network. As a result of this operation, it is possible to charge the TUSd - Tariff for Use of the Distribution System, which is nothing more than a tariff due to remunerate the energy distribution structure. With the unbundling of the electrical system through its division into interdependent segments, the roles played by agents in each segment became more evident: generation, transmission, commercialization and distribution, further clarifying the role of each of them and the equivalent remuneration. That said, the electric bill contains the remuneration of the different agents in the sector. The final tariffs due to the distributors group all these expenses due to other agents in the electricity sector. The tariff that the final consumer pays is, therefore, made up of portions referring to each stage of production of the goods. The distributor must inform the consumer of all installments that make up the final charge, from the tariff approved by the regulatory agency, as well as the taxes levied on the operation, in addition to the tariff components. Therefore, the present work will evaluate and describe how the taxation of electricity supply in Brazil takes place, and then assess the composition of the ICMS calculation base, the inclusion of TUSD and TUST in that base.

**Keywords:** TUST and TUSd rates. Electricity. Consumer of fact and consumer of law.

## LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas e Técnicas
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Importados
TUST	Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão
TUSd	Tarifa de Uso de Sistema de Distribuição
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL.....</b>	<b>14</b>
2.1	Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.....	14
2.2	Energia elétrica como mercadoria e a incidência do ICMS.....	15
2.3	Hipótese de Incidência, Fato Imponível e Sujeitos na relação jurídica tributária na cobrança de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica .....	17
<b>3</b>	<b>A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA.....</b>	<b>23</b>
3.1	Elementos da tributação de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica.....	23
3.2	Responsabilidade tributária por substituição no recolhimento de ICMS.....	26
3.3	Constituição do crédito tributário.....	28
<b>4</b>	<b>BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDE SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E A INCLUSÃO DA TUST E TUSd.....</b>	<b>32</b>
4.1	Natureza jurídica da TUST e TUSd, a base de cálculo de fornecimento de energia elétrica e o preço final .....	32
4.2	Inclusão da TUST e TUSd e a jurisprudência dos tribunais superiores.....	35
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>39</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>41</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo objetiva avaliar se os componentes tarifários destinados a remunerar os seguimentos que compõe a cadeia de suprimento de energia elétrica no Brasil e que, ao fim, compõe o preço final cobrado do consumidor, podem compor a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a operação em questão, especialmente a base de cálculo do ICMS.

No decorrer deste artigo científico, torna-se útil e necessário tratar da tributação do ICMS no Brasil, conceituando assim, sua natureza jurídica, demonstrando a referência normativa e constitucional do imposto no Brasil. Junto a isso, faz-se fundamental dizer quais os serviços que sofrem incidência de ICMS.

Para além do conceito de hipótese de incidência, passa-se a questionar a tributação de ICMS na energia elétrica e seus fundamentos constitucionais, o fenômeno da concentração de incidência, quando ocorre o consumo, tornando possível identificar a hipótese de incidência, o fato imponible e os sujeitos da relação jurídica tributária de cobrança de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica.

Logo em seguida serão discutidos os elementos da tributação do ICMS sobre o fornecimento de energia e a ocorrência da responsabilidade tributária por substituição. Nesse contexto, pegando o fio condutor, conversar-se-á sobre a constituição do crédito tributário nessa relação.

Após essa análise, sobrevém analisar se a base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica comporta a inclusão das tarifas TUST e TUSd, avaliando-se a natureza jurídica de ambas e relacionando com a jurisprudência nos tribunais superiores acerca da matéria, sem olvidar a possibilidade de custo deve ser repassado no preço final ao consumidor.

A concessionária de distribuição de energia elétrica (contribuinte de direito) pratica o fato gerador do ICMS, que é um tributo indireto e que permite, por sua natureza, o repasse do encargo financeiro para o próximo da cadeia. Ela recolhe o ICMS para o Estado com base no art. 155, §3º, CF/88, e repassa o valor de todo ICMS no valor da energia elétrica, de modo que os consumidores finais acabam suportando o encargo financeiro (contribuinte de fato).

Assim, ao final, o que será exposto permitirá analisar se esses componentes tarifários devem ou não compor a base de cálculo do ICMS a partir da natureza jurídica deles, além de se identificar qual a posição dos tribunais superiores sobre a matéria, inclusive no que se refere a quem detém o eventual direito a restituição: o contribuinte de direito ou de fato.

## **2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL**

### **2.1 Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS**

O ICMS é um imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. É um imposto de competência dos Estados brasileiros e do Distrito Federal, que está amparado em legislação específica. Uma das leis mais conhecidas é a chamada Lei Kandir, mas existem outras leis complementares para que se compreenda de maneira mais detalhada o tributo em questão (MINARDI, 2019).

O ponto de partida para análise do ICMS envolve a sua previsão legal no art. 155, §3<sup>a</sup>, da CF que deixa evidenciado que para ocorrer sua incidência basta que se constate os elementos necessários à caracterização do fato gerador (BRASIL, 2019).

Dito isto, verifica-se que o aspecto material de incidência de ICMS no fornecimento de energia elétrica no país, representa, meramente, a operação de circulação de energia para os consumidores, o que demanda a geração, transmissão e distribuição. Este último é ponto caracterizador da cadeia e elemento concentrador, sob a perspectiva temporal, de incidência do ICMS, nesse momento consuma-se a operação de circulação da mercadoria energia elétrica (MINARDI, 2019).

Quando fala-se em ICMS sabe-se que, *a priori*, deve-se entender, para fins de ocorrência de tributação, o que é a circulação de mercadoria, pois trata-se de um aspecto jurídico importante relativo à transferência de propriedade da energia elétrica que sai da concessionária e passa para propriedade do consumidor final (MINARDI, 2019).

O ato de transferir a propriedade da energia elétrica é que faz incidir o ICMS, como ocorre com a incidência sobre as demais mercadorias. Esta seria a concretização da circulação da mercadoria energia e, para ocorrer a tributação necessitará da saída da energia realizada pela empresa distribuidora através da passagem desta pelo medidor do consumidor, quando se considera concretizado o fato gerador no caso em questão (MINARDI, 2019).

Para enfatizar tal ideia usa-se o art. 2º, §1º, III e art 12, I e XII da Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 2020), para intensificar o argumento de que, após a passagem da energia pelo relógio medidor, utiliza-se do art. 34, §9º do ADCT para dizer que as empresas concessionárias distribuidoras de energia serão contribuintes de direito e exercerão o papel de substitutos tributários na relação jurídica.

Mesmo que essa energia seja destinada para outro Estado diferente de onde foi

gerada, decorrente da circulação da mercadoria será caracterizada a ideia de responsável tributário. Isso engloba toda a operação, desde sua produção até a passagem pelo medidor, que será a última operação, conferindo a competência tributária para instituir e cobrar o ICMS ao Estado onde esta se der.

É fácil identificar que a Constituição Federal e a Lei Kandir descrevem expressamente que, tão somente, o preço pelo custo da operação de fornecimento de energia elétrica deverá compor a base de cálculo do ICMS, premissa esta que nos permitirá estudar melhor a composição da base de cálculo do mencionado tributo.

## **2.2 Energia elétrica como mercadoria e a incidência do ICMS**

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. O objeto central deste artigo limita-se à circulação de mercadoria, isto é, só interessa para este artigo, a circulação de energia elétrica levada à cabo pelas concessionárias de serviços públicos aos seus consumidores finais.

Nesse sentido, é evidente que a energia elétrica, em sua essência, constitui como um bem incorpóreo, visto que é composta por ondas eletromagnéticas. Contudo, anteriormente, foi equiparada a um bem corpóreo por diversos ramos do direito brasileiro, inclusive para efeito do surgimento do crédito tributário. No art. 155, § 3º da CF, o legislador constitucional previu a tributação da energia elétrica e fez algumas previsões específicas e subjetivas, levando em consideração suas peculiaridades intrínsecas (BRASIL, 2020).

De acordo com o ADCT, em seu art. 34, § 9º, o simples fato de haver transmissão de energia elétrica, faz-se surgir a incidência da tributação do ICMS. Resta identificar que a incidência do tributo só ocorre quando há o efetivo consumo pelo consumidor final, já que, ao mesmo tempo que a energia é produzida, ela será transportada até os consumidores finais (BRASIL, 2020).

O mesmo Ato de Disposições Constitucionais Transitórias determina que os valores gastos em toda operação de geração, transmissão e fornecimento deve ser repassado ao consumidor final. Desse modo, para calcular o ICMS, deve-se observar o valor praticado em toda a operação de fornecimento efetivo de energia elétrica (MACHADO, 2019).

Nesse sentido, observa-se que só existe a incidência do fato gerador de energia elétrica, quando for constatado, realmente, o devido consumo por parte do contribuinte de fato.

No tocante a esse ponto, torna-se necessário destacar que a base de cálculo do ICMS incidente nessa relação de consumo, constitui-se, somente, da energia efetivamente consumida, passando-se a excluir a demanda de energia contratada e não consumida.

Os arts. 2º e 4º da Resolução 249/02, da ANEEL, traz a denominação dos encargos de capacidade emergencial da energia elétrica e definem as tarifas de circulação e transferência dessa potência de energia, mas, que não possuem nenhuma relação com o consumo do contribuinte final.

Para especificar esse entendimento, encarrega-se de dilucidar que, para saber quanto o consumidor pagará a título de ICMS, será imprescindível individualizar cada consumo, podendo ser concretizado somente após a passagem dessa energia elétrica pelo medidor. O tributo somente incide neste momento, quando a mercadoria for entregue através da marcação.

Faz-se necessário mencionar que tal entendimento foi, e continua sendo, alvo de crítica por alguns doutrinadores, em virtude do não armazenamento dessa energia produzida. Verifica-se uma imensurável velocidade pelos cabos de potência consolidando uma relação de consumo entre o produtor da energia e o consumidor. Outro ponto que merece destaque, consiste para qual Estado deverá ser feito o pagamento do tributo quando a energia elétrica não for produzida no Estado de consumo (destinatário).

A energia elétrica sofria tributação em face do consumo antes da Constituição de 1988. Após sua entrada em vigor, a tributação sobre a energia elétrica passou a vigorar também, na sua distribuição, permitindo uma modificação na hipótese de incidência. Há uma mudança substancial na incidência do imposto sobre geração, transmissão e consumo.

Assim, a lei – ao descrever um estado de fato – limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma h.i.. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração de uma h.i.. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato, ao erigir uma h.i.. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si (ATALIBA, 1997, p. 56).

A Constituição de 1988 teve um papel importante na modificação da tributação sobre a energia elétrica, colocando de lado o imposto único sobre energia elétrica. A principal mudança dessa última Constituição, foi a criação de um novo imposto para o fornecimento de energia. Nesse sentido, afirma Alfredo Augusto Becker (1963, p.375):

Quando a regra jurídica de tributação escolhe para base de cálculo (entre os múltiplos fatos que compõem sua hipótese de incidência) o fato consistente no consumo de coisa ou serviço, o tributo criado pertencerá ao gênero jurídico do imposto de consumo.

Com um olhar inovador, deixando de considerar a incidência do ICMS como consumo e observando como circulação de mercadoria, modifica-se a hipótese de incidência, e junto a ela, a base de cálculo do tributo. Alguns doutrinadores são capazes de dizer que a Constituição criou um novo tributo, deixando de ser, tão somente, geração, distribuição e consumo, passando a caracterizar operações individualizadas de geração.

Quando o ICMS incidir sobre o fornecimento de energia, será obrigado a corresponder sua base de cálculo com a qualificação do tributo. Averiguando o surgimento de um imposto diferente com a entrada em vigor da Constituição de 1988, deve-se impedir uma indevida confusão entre o fato imponible e a hipótese de incidência.

O legislador poderia individualizar as condutas de geração, transmissão e consumo. São três etapas essenciais para chegar até a casa do consumidor, sendo a circulação a caracterização da fase final do ICMS. Cabe salientar que há um entendimento jurisprudencial e doutrinário de que todos os valores que fizeram parte dessa relação jurídica tributária de energia elétrica, deverão compor a base de cálculo do ICMS (MACHADO, 2019).

### **2.3 Hipótese de Incidência, Fato Imponible e Sujeitos do ICMS na relação jurídica tributária na cobrança de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica**

A relação jurídica tributária é o conjunto de princípios, de regras e de instituições que regem o poder fiscal do Estado e suas relações com o sujeito passivo do tributo. Seu objetivo é qualificar as relações de Estado com os contribuintes no que diz respeito ao seu poder de tributar. Na representação da relação tributária do fornecimento de energia elétrica, situam-se duas flechas que estão em sentidos opostos (ATALIBA, 2018).

Elas têm o mesmo grau de intensidade quando o sujeito passivo honra com suas obrigações, extinguindo a obrigação tributária. Quando o sujeito passivo de um fato previsto na norma, ao mesmo tempo que gera o dever de pagar o tributo, deve o sujeito ativo gerar o direito de receber esse tributo (ATALIBA, 2018).

De um lado está o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no meio dessa representação da relação jurídica tributária, está o comportamento do contribuinte de levar dinheiro aos cofres públicos; e do outro lado, localiza-se o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica), que tem o dever de pagar o tributo.

Exige-se que tenha uma lei e que essa norma incida sobre um ‘fato’, que se torna ‘jurídico’ e gera direitos e deveres. Com isso, surge o questionamento de quando esses fatos se tornam tão relevantes no mundo jurídico a ponto de se tornarem ‘fato jurídico’.

Quando, exatamente, este fato for um reflexo da lei. No caso de espelhamento do que está previsto na lei, torna-se fato jurídico, e sendo como tal, já gera direitos e deveres. A empresa concessionária, que presta serviço de fornecimento de energia elétrica vai emitir nota fiscal para permitir a tributação.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 2020), aduz que todas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal gera o dever de recolher ICMS (ATALIBA, 2018). E diante desse entendimento, indaga-se: o que essa relação tributária tem de conteúdo patrimonial? E quando é capaz de dizer que nasce a obrigação tributária? Logo em seguida, quando se entende que nasce o crédito tributário? São duas coisas distintas? Quando nasce a obrigação tributária? Quando se diz que existe um devedor do tributo? Em que momento dessa linha do tempo?

No momento em que está previsto na lei, tem-se uma hipótese de incidência. Sempre que acontece no caso concreto, isto é, quando pratica-se aquele fato, chama-se de fato imponível – sendo encontrado em algumas doutrinas com o nome de fato gerador (ATALIBA, 2018). A lei só atinge o contribuinte, caso esse esteja praticando a fato previsto na norma.

Existem várias formas de se analisar o surgimento da obrigação tributária. Todavia, usa-se corriqueiramente duas: a primeira é do professor Geraldo Ataliba, que escreveu o livro *Hipótese de incidência*; e a segunda, de autoria do professor Paulo de Barros Carvalho.

Na primeira forma de análise, tem-se a ideia de que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponível (fato gerador), ou seja, não é com a criação da lei. Esta obrigação tributária nasce ilíquida e incerta, porque, ainda, não se sabe quando e quanto se vai pagar, fazendo imaginar que somente é devedor daquele tributo. É com o lançamento, que esta obrigação tributária torna-se o crédito tributário. Este último dará liquidez, certeza e exigibilidade para essa obrigação. Nesta ocasião, deixa-se de chamar de obrigação tributária e passa-se a chamar de crédito tributário (CARVALHO, 2013)

Na segunda corrente, a obrigação tributária nasce, exclusivamente, com o lançamento, ou seja, precisa-se de um ato formal para trazer o fato para a realidade, já nascendo líquida, certa e exigível. A obrigação tributária nasce juntamente ao crédito tributário (CARVALHO, 2013)

Diante dessa perspectiva, não se tem certo nem errado, entretanto, tem-se a necessidade de coerência. Para quem segue a primeira corrente, do Geraldo Ataliba, entende-se que quando o lançamento ocorre, existe a obrigação tributária antes dele, sendo, o lançamento, neste caso, declarativo quanto à obrigação e constitutivo quanto ao crédito tributário

(CARVALHO, 2013).

Nesta oportunidade é que se inaugura-se uma relação de conteúdo patrimonial, a ocorrência do fato gerador faz surgir a obrigação tributária, criando um vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo. O sujeito ativo torna-se titular do direito de exigir a prestação tributária e o sujeito passivo fica na obrigação de cumpri-la (ATALIBA, 2018)

A obrigação tributária é de ‘dar coisa certa’, sendo uma prestação pecuniária de dar dinheiro ao Estado. Esse vínculo depende da identificação do sujeito passivo e da quantificação de seu objeto e conteúdo econômico. Com o lançamento esses aspectos são identificados (ÁVILA, 2010)

O vínculo obrigacional, então, muda de nome, tornando-se crédito tributário. O lançamento tributário torna líquido e certa a obrigação tributária e confere exigibilidade ao crédito tributário. A exigibilidade no sentido de possibilidade de cobrança judicial (ÁVILA, 2010).

Os adeptos à segunda corrente, como é o caso desta pesquisa, entendem que só vai existir o fato gerador caso seja vertido numa linguagem competente. Analisando a natureza jurídica dessa última corrente, a sua natureza jurídica assegura que não existe nada antes do lançamento, cabendo a este, a constituição da obrigação tributária (CARVALHO, 2013).

Nesse sentido, considera-se que, para a realização completa, a lei precisa de algum instrumento eleito pelo direito como competente. Só a lei não basta para isto, nas palavras de CARVALHO (2010, p. 241-243): “a norma geral e abstrata para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade necessita da edição de norma individual e concreta”.

Contrapondo-se às posições defendidas por Amilcar Falcão e Geraldo Ataliba, que dizem de forma legítima que o ato de lançamento é declaratório, considera-se que o fato jurídico tributário (fato gerador) só nasce, só é exigível, a partir do lançamento tributário, ou seja, é um ato constitutivo. O lançamento constitui o fato jurídico tributário, o crédito tributário e dá origem ao nascimento da obrigação tributária e da relação jurídica tributária, sendo, portanto, constitutivo.

O lançamento por homologação, também chamado de autolançamento, a apuração e o pagamento do tributo são realizados pelo sujeito passivo, não havendo prévio exame de autoridade administrativa. Ocorre a homologação em etapa posterior (expresso ou tácito), podendo cobrar eventuais diferenças apuradas (lançamento de ofício) e o pagamento atinge o crédito sob condição resolutória como prazo de 5 (cinco) anos. Se ocorrer cinco anos e não realizou, entende-se como homologação tácita.

A homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que

o agente público, verificando o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que houve obrigações, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei.

Dar-se-á a homologação no momento em que for pago o tributo. Há um entendimento no STJ de que se homologa o ‘pagamento’, e, em casos de ausência de pagamento, não há nada para ser homologado. Quando não há pagamento, o tributo deixa de se sujeitar ao ‘lançamento por homologação’ – posto não haveria o que homologar. Outrossim, nas hipóteses em que não há pagamento a ser homologado, o Fisco teria 5 (cinco) anos para a exigir o crédito tributário (art. 173, I, CTN), contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderá ter sido lançado.

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. APELO NÃO PROVIDO.

1. Discute-se nos autos se já teria ocorrido decadência para a constituição dos créditos tributários (IRPJ e CSLL) referentes à competência de dezembro de 2001, com vencimento em 31.1.02, no momento em que realizada a declaração retificadora pelo contribuinte, em fevereiro de 2007.
2. No tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo o recolhimento do tributo, o prazo decadencial deve ser contado a partir do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.
3. Na hipótese, como a obrigação venceu em 31.1.02, não faz sentido considerar que o lançamento substitutivo deveria ter ocorrido em 2001 (fato gerador), porquanto, naquele ano, o contribuinte ainda tinha prazo para pagar a dívida, sendo desnecessária qualquer providência do Fisco. Assim, a oportunidade para a realização do lançamento apenas surgiu em 2002, ou seja, a partir do momento que se esvaiu o prazo legal sem o recolhimento da exação tributária. Logo, o prazo decadencial iniciou-se em 1.1.03 e findou-se em 1.1.08 e não em 1.1.07, como defende o recorrente.
4. Recurso especial não provido (STJ, 2020).

O STJ confere tratamento distinto às hipóteses de ter havido ou não pagamento. No caso de ausência do pagamento, não há o que homologar, sendo aplicável a contagem de prazo decadencial do art. 173, I, CTN. Somente havendo pagamento que se torna aplicável a contagem de prazo do art. 150, §4º do CTN.

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DECLARADO E NÃO-PAGO. LANÇAMENTO PELO FISCO. DESNECESSIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. VIOLAÇÃO DO ART. 2º, § 3º, DA LEI N. 6.830/80. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS N. 282 E 356 DO STF.

1. O prequestionamento dos dispositivos legais tidos como violados é requisito indispensável à admissibilidade do recurso especial.
2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, que se dá por meio da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.
3. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito tributário, sendo este exigível independentemente de qualquer procedimento

administrativo, de forma que, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (CTN, art. 150, § 4º), incidindo apenas prescrição nos termos delineados no art. 174 do CTN.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido (STJ, 2020).

A declaração nos tributos sujeitos à homologação importa numa confissão de dívida, e seria uma forma de constituição do crédito tributário pelo contribuinte quando é expedida a DCTF – Declaração de Débito e Crédito Tributários Federais, por exemplo (ÁVILA, 2010).

Destarte, existe a declaração retificadora que o contribuinte pode utilizar, apenas em casos de correção de erro formal, não considerando marco interruptivo do prazo prescricional, isto é, sem alteração do termo inicial. A declaração retificadora para incluir crédito não constituído anteriormente, altera o termo inicial do prazo prescricional no que houver alteração de declaração anterior (ÁVILA, 2010).

Quando a declaração retificadora for utilizada após o início do procedimento fiscal, não surte efeito sobre o tributo objeto de fiscalização. A Súmula do CARF – Conselho Administrativo Federal nº 33, relata que: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. Começou o procedimento de fiscalização, não cabe mais denúncia espontânea e nem retificadora” (MINARDI, 2020).

O contribuinte que sequer entregou a declaração, e não discutiu o tributo, precisará dar abertura a processo administrativo prévio, antes da inscrição em dívida ativa, ou seja, há necessidade da constituição do crédito tributário primeiro. A Obrigação Tributária se trata da obrigação que decorre de expressa previsão legal e, por esse motivo, é dita *ex lege*. Para Hugo de Brito Machado (2007, p. 149), é:

relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo ou interesse de arrecadação ou de fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

A obrigação tributária se classifica em principal e acessória. A principal é a obrigação de pagar o tributo ou multa (penalidade pecuniária), dever de entrega do montante exigido pelo sujeito ativo. A acessória é a obrigação secundária, diversa da obrigação de pagar tributo. Trata-se de obrigação de fazer, não fazer ou tolerar que se faça algo no interesse da fiscalização ou arrecadação dos tributos, sendo dever instrumental ou formal. É exemplo de obrigação de fazer, a escrituração de livro de comércio, preenchimento de guias, dentre outros.

A obrigação principal se encontra prevista em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação. A obrigação necessária é uma situação prevista em

legislação que proíbe ou obriga a prática de ato que não configura pagamento. A palavra chave para diferenciar a obrigação tributária principal da acessória é ‘pagamento’. Nesse sentido, o art. 113 do CTN ressalta:

A inobservância da obrigação tributária acessória (falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadoria) a converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (imposição de multa) (BRASIL, 2020).

A obrigação tributária se origina quando verificado, no mundo em que vivemos, o fato lícito descrito na hipótese de incidência da norma jurídica tributária. Assim, a origem da obrigação coincide com a origem do tributo, isto é, trata-se da ocorrência do fato que confere ao fisco o direito de cobrar o tributo do contribuinte, restando, a este, o dever de pagamento.

Diz-se que a obrigação tributária é obrigação legal (*ex lege*), e não voluntária (*ex voluntat*), visto que decorre invariavelmente da lei, sendo impossível derrogar qualquer dispositivo previsto pela simples vontade das partes.

Fica evidenciado que o ICMS incide sobre toda a operação que envolve o processo de fornecimento de energia elétrica pela concessionária, uma vez que não se consegue segmentar no mundo fático as suas fases de geração, ou seja, não existe uma divisão concreta entre suas fases de fornecimento de energia elétrica. Essas fases são conhecidas como: transmissão e distribuição. Depois de separadas fica mais fácil de entender, pois há custos em cada etapa (PAULSEN, 2017).

A Tarifa de Uso de Sistema de Distribuição (TUSd) compõe a base de cálculo do ICMS com o preço final da operação nos moldes do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996 (BRASIL, 2020). Destrinchando a materialidade do fato gerador do fornecimento de energia elétrica, observa-se que a geração, transmissão e distribuição da energia fazem parte dessa materialização. Desse modo, destaca-se que todo esse conjunto integra o preço final da operação mercantil (PAULSEN, 2017).

Assim sendo, essa operação não pode ser fracionada para cobrar tributo, restringindo-se à distribuição e deixando de recolher o ICMS na transmissão de energia elétrica. Conforme afirma Paulsen (2017, p. 321), “[...] a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável [...]”.

A regulamentação do mercado de energia elétrica dar-se-á através da Lei nº. 9.074/1995 (BRASIL, 2020), que até os tempos hodiernos, continua sendo a principal regulamentadora. O grande problema encontrado em tal lei, consiste no fato de que a mesma não criou uma regra matriz de incidência de imposto e se abstém com relação à base de cálculo

do ICMS, que deve ser recolhido. Observa-se uma permissão para atuação de mais de um agente econômico em qualquer fase do procedimento de fornecimento de energia, demonstrando seu cunho eminentemente administrativo e concorrencial.

No entanto, a Lei nº. 9.074/95 (BRASIL, 2020), foi útil no sentido que fez uma divisão real de tarefas para caracterizar a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica. Com essa divisão, permitiu-se ao fisco o controle concreto do negócio jurídico para efeito de tributação de ICMS sobre os agentes econômicos, responsáveis por toda a atividade de fornecimento de energia para o consumidor final.

### **3 A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA**

#### **3.1 Elementos da tributação de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica**

A base de cálculo do ICMS deve possuir relação direta com o fato impositivo do fornecimento de energia elétrica. Essa ligação deve se concentrar ao aspecto material do fato, por ser um imposto que incide na relação jurídica tributária de consumo de energia, e, portanto, sua base tem o dever de resguardar devido elo existencial com sua hipótese de incidência. De acordo com Becker apud Andrade (2017), a base de cálculo é de acentuada importância para a definição de qualquer tributo, e:

Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base impositiva). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.

A base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada porcentagem para apurar o valor do tributo a pagar. A alteração desta base de cálculo de fornecimento de energia elétrica está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. É o percentual definido em lei que aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.

O cálculo do tributo é um pouco complexo, imagina-se o preço da conta de energia, o valor a pagar, já incluído todos os tributos. Sobre o valor já com todos os tributos, aplica-se a alíquota do ICMS e se paga o ICMS em cima de todos os outros tributos. Está calculando o imposto de uma conta que já tem outros impostos, por mais intrigante que seja, é dessa forma que o cálculo é feito.

Na variação percentual de aumento, considerando o valor sem os impostos, se o valor do ICMS fosse calculado a partir do valor da conta sem impostos, na verdade, pagar-se-ia muito mais, considerando que a lógica simples que os impostos devem ser calculados sobre o valor da conta sem impostos. Isto está amparado na própria legislação do ICMS, no art. 13, §1º (BRASIL, 2020), que diz que o imposto integra a própria base de cálculo.

Quando se faz o cálculo por dentro, então, paga-se imposto sobre o próprio imposto, está previsto na legislação e é muito comum. Fala-se também que aquela alíquota presente na conta de energia seria uma alíquota nominal, não representando a porcentagem que vai ser paga. Além do ICMS na conta de luz, são incorporados outros tributos. O que se paga de impostos equivale mais da metade do valor total da conta.

As tarifas de energia elétrica no Brasil, no primeiro ponto, o pagamento é feito pela energia gerada. Só que essa energia foi gerada numa central, que na maioria das vezes, fica longe do centro consumidor. No entanto, tem que ser transportada essa energia até as unidades consumidoras. É de suma importância ressaltar que o consumidor final paga por tudo isso. Em síntese, o consumidor paga pela geração dessa energia e também pela sua distribuição.

Tem-se os encargos setoriais, um cálculo complexo feito em cima da energia gerada, transmitida e distribuída. Para fins de cálculos tarifários, os custos da distribuidora são classificados em dois tipos: Parcela A – referente à compra de energia, à transmissão e os encargos setoriais; e a parcela B – relativa à distribuição de energia.

Se formos analisar a composição da conta de energia – que varia de região para região – de concessionária para concessionária, fazendo uma média, se gastaria em torno de 30% de tributos, em torno de 53% para a parcela A e o restante, os 17%, para a parcela B. Em resumo, todas as concessionárias do Brasil vão ter esse gasto em todos os meses nas contas de luz (ANNEL, 2017).

Basicamente, tem-se dois grupos de consumidores: o grupo A, que é composto pelos consumidores atendidos em alta tensão (teoricamente, não existe média tensão); e o grupo B, que é composto pelos consumidores atendidos em baixa tensão (popularmente conhecido como média tensão, mas não existe média tensão).

Quando há um contrato de fornecimento de energia elétrica entre a concessionária e o consumidor final, encontra-se estabelecido pela distribuidora de energia, para uma determinada categoria de consumidor final, uma obrigação de pagar o ICMS sobre a demanda contratada, ou seja, sobre o valor total do fornecimento de energia a residência do contribuinte. O cálculo do ICMS é feito sobre o valor da fatura, existindo a inclusão na base de cálculo do imposto, uma energia recebida e outra que não foi consumida.

Segundo o (STJ, REsp 1163020/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, mar. 2017), criou-se uma ilegalidade, partindo do pressuposto que o fato gerador do ICMS não é o contrato e, sim, o da entrega da energia elétrica pela concessionária. A Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) compõe o preço final da operação de fornecimento de energia elétrica, e está incluída na base de cálculo do ICMS:

Discute-se a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD – que é paga pelo consumidor que adquire energia elétrica diretamente dos agentes de comercialização ou de geração no mercado livre de energia elétrica – sofre a incidência do ICMS e/ou compõe a sua base de cálculo. De início, importa destacar que a atual legislação de regência do setor elétrico brasileiro permite que grandes consumidores de energia elétrica possam escolher livremente a empresa geradora e/ou comercializadora que lhes apresenta oferta mais vantajosa, não estando mais vinculados às condições de fornecimento de energia elétrica estabelecidas para o público em geral pela concessionária distribuidora local. Nesse ponto, registre-se que o Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio do Convênio ICMS n. 117/2004, atribui "ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica". A despeito do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a inexigibilidade do tributo sobre a TUSD, faz-se necessário que a controvérsia seja examinada por outro enfoque. Nessa toada, tem-se que o fato gerador do ICMS em questão diz respeito à circulação jurídica da energia elétrica fornecida ao consumidor "livre". Em razão de sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo. Essa realidade física revela, então, que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo. Não trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio – fundamento que até então embasava a jurisprudência desta Corte sobre o tema –, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. Nessa esteira, cabe salientar que a CF/88, no art. 34, § 9º, do ADCT, ao tratar da responsabilidade tributária das concessionárias distribuidoras em relação aos consumidores que recebem a energia diretamente da distribuidora, sem margem de negociação ou escolha (consumidores "cativos") deixou claro que todas as etapas do processo de fornecimento da energia elétrica devem ser consideradas na composição do preço final da mercadoria a ser suportada pelo usuário. Por outro lado, a exclusão dessa tarifa da base de cálculo do tributo implica flagrante violação ao princípio da igualdade e prejudica a concorrência, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política. Embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o "consumidor cativo" permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, o "consumidor livre", além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação. Por fim, cumpre lembrar que o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazada em relação às empresas menores que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva. (STJ, 2016)

A energia elétrica em si, não é armazenada para ser transferida. Ao momento em que ela é transferida, passa-se a ser armazenada. O ADCT concentrou a incidência do consumo na passagem no medidor, isto é, uma transmissão dentro da rede injetada num sistema único

integrado. Constata-se que a tributação, no momento do consumo, vai ser no momento que passa no medidor. Sabe-se que a energia está ali, a regra é que siga o caminho mais curto. No mundo real, em termos físicos, ela é consumida quase simultaneamente na geração e chega ao consumidor quase simultaneamente.

### **3.2 Responsabilidade tributária por substituição no recolhimento de ICMS**

A natureza jurídica da responsabilidade por substituição tem como objetivo transferir a responsabilidade do recolhimento do tributo a uma terceira pessoa diferente daquela que efetivamente cumpriu o fato gerador. Busca-se evitar a sonegação fiscal, seguindo uma cadeia de produção de ocorrência do ICMS várias vezes incidente sobre o mesmo produto, fabricante; atacadista; varejista e consumidor final (SABBAG, 2020).

Nesse sentido, o ente público instituiu a responsabilidade por substituição na medida em que ele pode escolher alguém desta cadeia para realizar arrecadação do tributo por todos os outros. Tem-se duas espécies de substituição tributária: para frente e para trás.

O exemplo de substituição para frente será quando o fabricante vende um produto para o atacadista, a legislação atribui ao fabricante a responsabilidade pelo recolhimento do tributo do ICMS, não apenas sobre o valor do fato gerador, mas também pelos fatos geradores futuros a serem realizados até a chegada do produto ao consumidor.

Para viabilizar o recolhimento, criou-se uma formatação em que o fabricante vai adotar uma base de cálculo específica, conhecida como índice sobre o valor agregado. Posteriormente, o atacadista não precisa recolher o ICMS e a mesma situação acontece com o varejista. Toda operação foi incluída nessa formatação cabe ao ente tributante fiscalizar a fábrica ou o primeiro da cadeia, não sendo necessário a fiscalização sobre o atacadista e o varejista (SABBAG, 2020).

Em algumas situações, a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (substituição para trás), aplicação destinada aos tributos indiretos ou plurifásico, como por exemplo: IPI, ICMS, PIS e COFINS.

O sujeito ativo é o credor do tributo, aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Já o sujeito passivo, tem o dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo, podendo ser direto ou contribuinte e indireto ou responsável.

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tenha relação de natureza econômica, pessoal ou direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Diferente do responsável tributário, que não possui relação de natureza econômica, pessoal e direta com

a situação que constitua o fato imponible. O responsável é o sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada por decorrer da lei, e não, da referida relação jurídica tributária. A obrigação do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

Na responsabilidade por substituição para frente, o fato gerador acontece à frente e o pagamento é antecipado, isto é, o responsável tributário calcula o tributo levando em conta, a base de cálculo presumida. O terceiro ocupa o lugar do devedor principal desde a ocorrência do fato gerador (art. 135 do CTN). Trata-se de uma responsabilidade tributária originária.

A concessionária contrata a transmissão e distribuição da energia elétrica e a Usina Hidroelétrica só pode fazer essa transferência se houver o recolhimento do ICMS relativo à venda que a Concessionária vai fazer na frente, no momento da transmissão da energia até a concessionária.

Naturalmente, o peso do ICMS é da concessionária, daquele que realiza o fato gerador e, é o substituído. Todavia, a recolha é feita pelo responsável, a Usina Hidrelétrica. Quando a energia sai da Usina, o ICMS é pago por ela, e o peso do recolhimento cabe à Concessionária, que realiza o fato gerador.

O contribuinte seria o devedor principal da relação jurídica tributária, chamado de substituído tributário. O responsável corresponde a um terceiro numa substituição (legal) tributária. Portanto, o pagamento pelo responsável é antecipado, referindo-se ao chamado fato gerador presumido.

Foi concluído pelo STF, o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 593.849 com repercussão geral reconhecida, no qual foi alterado o entendimento sobre o regime de substituição tributária do ICMS, considerando que o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente recebido no momento da venda, com base de cálculo efetiva menor que a base de cálculo presumida:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral (Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002), ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.
8. Recurso extraordinário a que se dá provimento (STJ, 2020).

### 3.3 Constituição do crédito tributário

A decadência tributária é causa de extinção de crédito tributário (art. 156, CTN, tratada como instituto jurídico lida com a questão complexa do tempo), e o prazo para que o Estado haja, possui o tempo como potente fator de corrosão das relações jurídicas, tornando uma questão complexa. O Estado não pode agir a qualquer tempo, sendo resultado da relação com a cobrança de tributo dos anos 70 e 80 (ÁVILA, 2010).

Outrossim, há de se respeitar um prazo sobre a perda do direito de cobrar como consequência, e a extinção do crédito tributário objetiva manter a estabilidade das relações jurídicas (segurança jurídica). Gera o direito de restituição do tributo decaído, se um tributo for atingido pela decadência e, posteriormente o contribuinte tenha pago o tributo. Entende-se que se tem o direito a restituição desse valor, tributo pago indevido ou a maior, já atingido pela decadência (BARTINE, 2019).

O prazo quinquenal da decadência (lustrum decadencial) não pode vir de uma lei que o altere, pois são prazos ocorridos ao Fisco. Desse modo, fica claro que o Superior Tribunal quis dizer quem aplica o prazo do CTN. A Lei Ordinária não pode estipular prazo de decadência e prescrição. O STF considerou a Súmula Vinculante nº. 8 inconstitucional, pois tal artigo previa prazo decadencial, contrariando o CTN, que tem status de Lei Complementar (BRITO, 2016).

O conceito de decadência equivale a um instituto jurídico que demarca no tempo a perda do direito subjetivo de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Trazendo uma visão geral sobre a decadência no CTN, o STJ entende que há dois dispositivos que tratam do tempo: art. 150, IV, CTN como regra especial e o art. 173, I, CTN como regra geral (BRITO, 2016).

A aplicação do art. 150, §4º, da CTN, traz a ideia que será usado para os tributos por homologação (na forma típica = antecipação de pagamento). Para os tributos de lançamento direto, misto e por homologação (na forma atípica = falta de pagamento) há aplicação do art. 173, I, CTN. O primeiro prevê como marco inicial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Já o art. 150, §4º, do CTN, prevê a data do fato gerador (BRITO, 2016).

A prescrição tributária é o instituto jurídico que demarca no tempo a perda do direito a pretensão executória, ou seja, ocorrido a prescrição quando houver uma execução fiscal extemporânea ou a destempo. À semelhança da decadência, a prescrição demarca prazo oponível ao Estado credor (Fazenda Pública, por meio dos seus credores) (BARTINE, 2019).

Nesse sentido, o art. 174, *caput*, de CTN, prevê o termo de início de contagem à data de constituição definitiva do crédito tributário. Se fosse somente a data de constituição do crédito tributário, seria na data do lançamento, no entanto, será na data definitiva do CTN. O conceito de definitividade na constituição do crédito tributário traduz-se como a eficácia que torna indiscutível o ato.

Vale dizer que reproduz o momento de indiscutibilidade quanto à cobrança do gravame juntamente ao termo *a quo*, ou seja, o início da contagem de prescrição. Para o cálculo de prescrição, não se deve procurar a data da execução fiscal. A data a ser perquirida é, com todo rigor, a data do despacho do juiz mandando citar em execução fiscal.

Destarte, revelam-se dois casos práticos: caso 1, o AIIM (ICMS), em novembro de 2012, em que o contribuinte nada fez (não parcelou, não pagou, não impugnou, etc) e a execução fiscal tem início em janeiro de 2018. Nesse sentido, pergunta-se: houve prescrição? Gabarito: o termo *a quo*, conforme o art. 174, *caput*, CTN, é a data da constituição definitiva (indiscutível) do crédito tributário.

Depois que se lavra um auto de infração, tem-se 30 dias para tomar providência, tais como: pagar, parcelar, impugnar. Se o sujeito passivo nada faz, no 31º dia, ocorre a constituição definitiva do crédito tributário. A partir do lançamento, soma-se 30 dias, e, logo após esse período, encontramos o termo *a quo* da prescrição. Data do lançamento, mais prazo para defesa (30 dias, geralmente), como começa em dezembro de 2012 e vai até dezembro de 2017, o período para o fisco executar essa dívida, contudo, como só aconteceu em janeiro de 2018, fica evidenciado a prescrição.

No caso 2, o AIIM (ICMS) ocorreu em novembro de 2004 e o contribuinte impugnou, entretanto, o julgamento foi improcedente. Vale ressaltar que a impugnação na esfera administrativa, suspende o crédito tributário. O contribuinte recorreu diante do

juízo improcedente na esfera administrativa, que resultou no lastro temporal de 7 (sete) anos. Enquanto durar a causa suspensiva, não poderá ser feita a constituição do crédito tributário.

Após quase 7 (sete) anos de disputa administrativa, em março de 2011, foi prolatada a última decisão administrativa da qual não coube mais recurso (e o atuado perdeu). Foi, finalmente, proposta a execução fiscal em janeiro de 2017, que houve prescrição, haja vista que a constituição definitiva foi em março de 2011, com a última decisão.

O caso 2 ensina que enquanto a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa, não se cogitará o termo *a quo* da prescrição. No cálculo da prescrição, não se deve procurar a data da execução fiscal, pois a data a ser perquirida, com todo rigor, é a data do despacho do juiz mandando citar a execução fiscal.

A Súmula nº. 106 do STJ aduz que, proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência. Tem-se a possibilidade daquela data posterior ao prazo retroagir para a data do ajuizamento da ação, garantindo a validade da cobrança judicial, desde que haja problemas inerentes à justiça (ALEXANDRE, 2020).

Desse modo, considerando constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante entrega da DCTF, não há de se cogitar a incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à constituição do crédito tributário *in casu*, constituído pela DCTF e aceita pelo Fisco (ALEXANDRE, 2020).

Destarte, não sendo caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto de decadência presente no art. 150, §4º, CTN, cabendo dizer que no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, tendo seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF (BRASIL, STF, RESP 389.089/RS-2002, 1ª T. Rel. Min. Luiz Fuz, j.26-11-2002, 2002):

EMBARGOS À EXECUÇÃO. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA X IMPOSTO DE RENDA. ALEGATIVA DE VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 161, § 1º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 58, DA LEI 9069/95, E 39, DA LEI 9250/95. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL NÃO IMPUGNADO. AÇÃO DAS SÚMULAS 282/STF E 126/STJ. ARTIGO 66, § 1º DA LEI 8383/91 NÃO VULNERADO. DECISÓRIO FUNDADO EM MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. DCTF. IMPROCEDÊNCIA DAS AFIRMATIVAS DE NULIDADE DA CDA. DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO E DE CONSTITUIÇÃO IRREGULAR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO, NESTA PARTE, E DESPROVIDO.

A Súmula nº 436 do STJ diz que “a entrega de declaração pelo contribuinte

reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Ademais, existe a Súmula nº 555, do STJ, que relata quando não houver declaração do débito. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário, conta-se, exclusivamente, na forma do art. 173, I, CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (BRITO, 2016).

Outrossim, o contribuinte a partir do momento que realiza a hipótese de incidência, isto é, que comete o fato gerador, nasce a obrigação tributária. No início da relação jurídica tributária, todo tributo tem uma forma de arrecadação diferente e uma data de vencimento (BARTINE, 2019).

Desse modo, o momento em que o ente público exige o fato gerador (relação jurídica tributária), é denominado de Lançamento Tributário, que se trata da concretização, realização, o nascimento do crédito tributário e a constituição definitiva do crédito.

O Autolancamento ou por Homologação é uma espécie de lançamento em que o contribuinte antecipa o pagamento sem prévio exame de autoridade administrativa, cabendo a esta, após o recolhimento, fiscalizar e homologar o pagamento, caso este tenha sido efetuado corretamente. A exemplo disso, tem-se: a declaração de Imposto de Renda – IR e o Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS, em que quem apura o montante devido é o sujeito passivo, com base nos fatos geradores praticados.

No lançamento por Homologação, o próprio contribuinte vai dizer que praticou o fato gerador, calculando o valor do tributo e pagando de forma antecipada, de modo que só depois, a autoridade administrativa vai verificar se está tudo certo, como por exemplo: IPI, ICMS, IR, ITR. Assim sendo, não se pode afirmar que aquele pagamento extingue o crédito tributário.

A Fazenda tem um prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário. A autoridade administrativa vai verificar se esse valor está correto ou não, não podendo dizer que o pagamento feito pelo contribuinte consiste na extinção, cabendo a restituição. A homologação poderá ser expressa e tácita: a primeira ocorre quando a autoridade vai até o contribuinte e diz que pagou o tributo de forma correta; já a segunda homologação, a mais comum, ocorre quando passado os cinco anos, e a autoridade competente não fala nada a respeito, considerando a ocorrência da homologação tácita (ALEXANDRE, 2020).

Cabe saliente que a Lei Complementar 118/2005, no seu art. 3, trouxe, para fim de interpretação do art. 168, §5º, CTN, os créditos sujeitos à homologação, considerando-o extinto no momento do pagamento (BRITO, 2016).

Nesse contexto, o Supremo, ao julgar o RE 21666 aduziu que essa Lei é falsamente interpretativa, pois em tese, ela não está interpretando nada, uma vez que ela mudou o ordenamento jurídico, e, não podendo retroagir, só tem validade daqui para frente, mesmo que se declare interpretativa.

## **4 BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E A INCLUSÃO DA TUST E TUSd**

### **4.1 Natureza jurídica da TUST e TUSd e a base de cálculo do fornecimento de energia elétrica e o preço final**

A TUST e a TUSd são tarifas incluídas na tarifa do consumidor, ou seja, estão incluídas no preço final do fornecimento de energia. Existem vários seguimentos, por isso, cada seguimento deve ser remunerado pela sua tarifa, cada um tem um valor de tarifa no preço final. Ao mesmo tempo em que a energia será gerada, será transmitida ao consumidor final, portanto, não existe uma reserva de armazenamento dessa energia por parte da concessionária de distribuição.

Existe um custo para geração e transmissão, isso tudo vai compor o valor global da energia elétrica para efeitos de tributação. Com esse entendimento de que não existe separação de fases no fornecimento de energia elétrica, fica legitimada a cobrança de tais tarifas na conta de energia, pois não há cobrança individualizada, não tem como segregar as fases de transmissão e distribuição.

O preço final da conta contrato do consumidor vem em forma de tarifa, nela há uma composição do valor da geração de energia em si, como também os custos pela transmissão e distribuição. Essa cobrança é digna porque tudo ao final será o custo de consumo de energia, não há separação. O Consumidor final está comprando a energia para ser deslocada até sua casa e paga-se o preço até que chegue ao relógio medidor.

Para a concessionária fornecer energia elétrica, deverá arcar com custos na distribuição dessa energia, ela por ser considerada uma mercadoria, com devida vênua, o ICMS da energia deverá incidir sobre o preço final, até mesmo pela natureza jurídica do tributo indireto, no qual passa-se o encargo do tributo para consumidor final.

Também a esse respeito, cabe diferenciar consumidores livres de consumidores cativos, para isso esclarece Eduardo Muniz Cavalcanti:

O ambiente de contratação regulada (ACR) atende **os consumidores chamados cativos**, como, por exemplo, as residências, que **necessariamente adquirem energia**

**elétrica de distribuidoras locais.** Estes consumidores estão vinculados à concessionária de energia elétrica que atende em seu endereço. Neste ambiente de mercado não há competição, já que toda a energia é fornecida pelo distribuidor concessionário, o qual é remunerado por tarifa previamente estabelecida pelo ente regulador – Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada **aos consumidores livres**, geralmente industriais que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais automobilística, alimentícia, siderúrgica, química. **Estes consumidores podem celebrar contratos diretamente com a concessionária de sua livre escolha**, que será remunerada por preço fixado no contrato e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora” (ICMS e a estrutura energética brasileira, in Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 20, n. 107, nov/dez 2012. pp. 76/77).

O imposto de ICMS será pago na ocasião da saída do produto do estabelecimento da distribuidora e calculado sobre o preço então praticado na operação final. A base de cálculo do ICMS de energia elétrica consiste no valor da última operação, constará nele o valor em si da energia elétrica (o valor de geração), mais os valores encargos tarifários que possuem, essa cobrança é de competência da empresa concessionária, ela que vai ser responsável pela operação:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO**

**(TUSD). INCLUSÃO.** 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art.13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável.

A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas - de geração, transmissão e distribuição - entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva. Recurso especial desprovido. (REsp 1163020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe

27/03/2017) (STJ, 2017).

Na guarita de controle dessa substituição tributária para frente, não existe legitimidade do consumidor, com base no entendimento do preço final da energia elétrica, para pleitear a exclusão da tarifa de uso de sistema de transmissão e tarifa de uso de sistema de distribuição da base de cálculo do imposto de análise do presente artigo.

E as empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica deverão calcular o valor a ser pago pelo ICMS incidente na operação, em razão da substituição tributária, com o preço final do fornecimento de energia. O tributo deve ser recolhido para o Estado onde ocorrer a transmissão e distribuição.

Após ser gerada, a energia é levada pelas linhas de transmissão até a subestação que estão mais próximas dos centros de consumo das regiões urbanas. Desde a usina que gera a energia até as subestações, são as linhas de transmissão e sobre essa transmissão incide a TUST (tarifa de uso do sistema de transmissão). Da subestação até o ponto de consumo, uma casa ou empresa ou uma indústria será a rede de distribuição onde a energia chega em média tensão ou alta tensão, que implica a TUSd (tarifa de uso no sistema de distribuição) (PAULSEN, 2017).

Trata-se de uma tarifa sobre o transporte da energia, desde a criação até o ponto de consumo. Com o desenvolvimento do sistema de geração e distribuição de energia com personagens diferentes, uma divisão desde sua geração, compreende a existência de etapas diferentes no processo. O governo observa essa situação como uma etapa dentro da conta, isto é, um processo distinto que se discute o tipo tributário que esses serviços devem receber do Estado (PAULSEN, 2017).

Nesse sentido, dentro do valor fechado, existem figuras diferentes, não só o consumo de energia. As concessionárias, às vezes, agrupam todas essas despesas de baixa tensão numa cobrança só, que se trata da cobrança da energia elétrica. A tarifa que o cliente paga é composta por várias parcelas que comportam o custo em que cada um paga na energia elétrica (PAULSEN, 2017).

Ademais, a concessionária abre e informa qual é a tarifa de energia que realmente é consumida, qual é o seu valor e a tarifa do frete dessa energia (TUSd), considerando embutida no seu valor, a TUST, que é todo trajeto da usina geradora até o ponto de consumo (PAULSEN, 2017).

No caso de média tensão, a demanda contratada é a potência que a Concessionária disponibiliza por um determinado tempo para que determinada unidade consumidora seja atendida. Outra situação que merece destaque é a bandeira tarifária (bandeira verde, amarela e

vermelha), bem como a CIP – Contribuição de Iluminação Pública que é um valor definido pelo município, que pode ser identificada na fatura. Além dessas rubricas, pode-se encontrar a Energia Reativa, espécie de multa, que é a energia utilizada que espaca/extrapola um valor de fator de potência. Sobre esta, a concessionária cobra uma multa pela circulação da energia que não vira nenhum trabalho (PAULSEN, 2017).

Os Estados, assim como o Distrito Federal, têm exigidos o Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS sobre o valor total de operação de energia elétrica, devendo ater-se somente ao valor da energia consumida, e não, ao valor da energia contratada. Tem-se valor agregado para o custo dessa energia elétrica, a exemplo das taxas: Tarifa sobre o Sistema de Transmissão de Energia – TUST e Tarifa sobre o sistema de Distribuição de Energia – TUSd. Os Estados entendem que essas taxas devem compreender a base de cálculo do ICMS de energia elétrica.

A concessionária é contribuinte de direito, sendo praticante do fato gerador do ICMS, considerando-o um tributo indireto e, que se permite o repasse do encargo financeiro para o próximo na cadeia. O contribuinte recolhe o ICMS para o Estado com base no art. 155, §3º, CF/88, e repassa todo o valor desse ICMS no valor da energia, de modo que os consumidores finais acabam suportando o encargo financeiro (contribuinte de fato).

#### **4.2 Inclusão da TUST e TUSd e a jurisprudência nos tribunais superiores**

Em 2016, o Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido que seja indevido a inclusão da TUST e TUSd na base de cálculo do ICMS. Tal interpretação, no entanto, não é aplicada automaticamente numa possível redução do valor do ICMS nas contas dos consumidores de energia elétrica.

Em 2017, o STJ firmou um entendimento de que o ICMS deve incidir em face da energia consumida somente do relógio medidor para dentro do local de consumo que deveria ser a base de cálculo para tributação do ICMS, o que acontece hodiernamente, é a incidência do valor global, incidindo encargos setoriais TUST e TUSd, como também as perdas de energia e, várias outras rubricas que estão inseridas na base de cálculo do ICMS.

As TUST e TUSd são mais famosas, pois há nos tribunais superiores uma quantidade relevante de ações questionando a legitimidade das cobranças dessas tarifas, é importante separar que não trata-se de um questionamento sobre a legalidade das mesmas, e sim, uma ilegalidade da inclusão da TUST e TUSd na base de cálculo do ICMS, alargando essa base de cálculo.

Em 23 março de 2017 teve uma decisão na primeira turma do STJ, dizendo deve incidir o ICMS sobre a TUST e a TUSd, só que 20 de abril do mesmo ano a segunda turma se debruçou sobre o tema novamente e por unanimidade foi contra a incidência, mas neste caso agora foi somente TUSd que foi analisada:

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.

4.1.1 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.

4.1.2 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.

4.1.3 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".

4.1.4 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 REsp 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).

4.1.5 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. (REsp 1649658/MT, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2017, DJe 05/05/2017) (STJ, 2017).

Há que se falar sobre essa decisão da 1ª Turma do STJ sendo presidida pelo Ministro Gurgel de Faria, sofreu várias críticas, inclusive ao ponto de ser mencionado que tal ato ia de encontro à Súmula 166 do STJ, houve uma derradeira mudança radical no entedimento desse Tribunal Superior.

A fundamentação dessa decisão frisou-se na indivisibilidade do fornecimento de energia, no modelo tradicional e principalmente no impacto financeiro ao Estado como ente arrecadador do tributo. A indivisibilidade funda-se na ideia que o processo de geração,

transmissão e distribuição não pode ser fracionado, ou seja, ao mesmo tempo em que faz a geração ela já é transportada até o consumidor.

O modelo tradicional representa a discussão para saber se as tarifas de uso de transmissão e distribuição, somente, podem ser sucitadas por consumidores livres. O impacto financeiro prova que poderia ser uma decisão política, pois uma possível exclusão resultaria num impacto tão relevante na receita dos Estados.

O posicionamento do STF sobre a exclusão das TUST e TUSd não assusta ninguém, pois a Suprema Corte se posicionou de acordo com a Constituição Federal e declorou que não possui competência para julgar a demanda proposta por se tratar de lei infraconstitucional, uma vez que, a inclusão de TUST e TUSd na base de cálculo do ICMS não seria matéria de lei constitucional.

Além disso destacou que em demanda proposta em tribunais de origem existe justificativa na legislação infraconstitucional, então, somente após uma decisão desse tribunal que ofenda a Constituição, poderá a Suprema Corte se manifestar, não só constuiu esse posicionamento como negou provimento ao RE 1041816 RG / SP , como podemos observar no julgado abaixo exposto:

RE: 1041816 REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
 Relator(a): Min. EDSON FACHIN - Julgamento: 04/08/2017 - Órgão Julgador:  
 Tribunal Pleno - meio eletrônico - DJe-180 DIVULG 16-08-2017 PUBLIC 17-08-  
 2017 Parte(s): RECTE.: ESTADO DE SÃO PAULO - PROC.(A/S)(ES):  
 PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - RECD.(A/S): OSCAR  
 DA SILVA ADV.(A/S): ELTON GUILHERME DA SILVA - ADV.(A/S):  
 EDUARDO GALANTE LOPES DA CUNHA10 Ementa: RECURSO  
 EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO.  
 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS.  
 ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE  
 TRANSMISSÃO - TUST. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO  
 - TUSD. VALOR FINAL DA OPERAÇÃO. QUESTÃO  
 INFRACONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO FEDERAL.

1. A correção jurídica da conduta de incluir os valores tarifários da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da energia elétrica é controversia que não possui estatura constitucional.

2. Os juízos de origem formaram convicção com esteio na legislação infraconstitucional, notadamente o Código Tributário Nacional, Lei Complementar 87/1996, Leis federais 9.074/1995 e 10.848/2004, bem como Convênios CONFAZ 117/2004 e 95/2005, com posteriores alterações, e Resoluções da ANEEL, de modo que não se depreende da decisão recorrida ofensa direta ao Texto Constitucional.

3. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Decisão: O Tribunal, por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ministro Relator: EDSON FACHIN - Tema: 956 - Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica.

Na segunda turma do Superior Tribunal de Justiça foram acolhidos com efeitos modificativos pró-contribuinte a tese que a TUSd não incide sobre a tributação de ICMS. O STJ

analisou, e em caráter excepcional, garante que nesse caso, cabe ao consumidor final pedir a restituição (único e exclusivamente).

No início de 2018, a primeira turma começou a dizer que estava errado, decidindo assim de forma diferente para dizer que deve compor, sim, a base de cálculo do ICMS a TUST e TUSd (BRASIL, 2020). Até que em dezembro de 2018, pelo regime de afetação, temos o REsp 1692.023, entretanto, até então se encontra sem uma decisão em definitivo (BRASIL, 2020).

As concessionárias de serviço público repassam ao consumidor, as tarifas cobradas na utilização do sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica que são calculadas e cobradas conforme a quantidade de energia elétrica consumida por cada usuário. Essas tarifas, além de serem integralmente repassadas ao consumidor final, compõem a base de cálculo do ICMS cobrado dos consumidores, elevando ainda mais o valor deste imposto, que sozinho representa mais de 20% (vinte por cento) do preço total da energia elétrica (HARADA, 2004).

A possibilidade do creditamento do valor pago a maior de ICMS em fornecimento de energia elétrica, que foi pago de forma antecipada em virtude da substituição tributária para frente, poderá ser restituído para o contribuinte de direito quando o fato gerador for realizado pelo substituto tributário em valor inferior ao recolhido no início da relação jurídica. Tal embasamento não é interpretado à luz da incidência tributária, muito menos é exposto para evidenciar a arrecadação de crédito tributário. Existe, desse modo, uma limitação com relação à matéria de direito da restituição, que deve ser discutida, sendo útil na presente ação a verificação ou produção de matéria fático-probatória, isto é, há obrigação de produção de provas do crédito tributário em juízo (HARADA, 2004).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A repercussão geral na tese da TUST e TUSd implica a existência de relevância constitucional discutida do ponto de vista econômico, jurídico, social e político, que ultrapassa os interesses subjetivos do processo. Tais pressupostos tornaram a repercussão geral um requisito principal na admissibilidade do Recurso Ordinário. A questão sobre a exclusão do ICMS da TUST e TUSd já foi levada à apreciação do Supremo por meio do RO 11041836. A Suprema Corte Brasileira julgou não haver questão constitucional, reconhecendo, em sua maioria, a inexistência de repercussão geral na questão.

Desse modo, não se deve confundir repercussão geral com o julgamento pelos recursos especiais repetitivos, pois são coisas distintas. O caso de exclusão de ICMS das tarifas da conta de energia elétrica, aguarda julgamento no Superior Tribunal Justiça.

Traçando uma linha cronológica, no entendimento dos Tribunais Superiores, faz-se necessário destacar que, em 2016, o STJ entendeu como indevida a inclusão dessas tarifas no fornecimento de energia elétrica. Dois anos depois, em dezembro de 2018, deu-se início no mesmo tribunal, ao julgamento do REsp 1692.023, todavia, até o presente artigo, não houve decisão final.

O presente artigo poderia se limitar ao entendimento das tarifas de energia elétrica e incidência do ICMS, mas se foi muito além da mera explicação. Ao final, deste projeto faz-se necessário mostrar a opinião do autor, que segue o atual entendimento dos tribunais superiores, bem como da jurisprudência sumulada e do código tributária. Estando filiado ao raciocínio de que a TUST e TUSd deve compor a base de cálculo do ICMS.

Para quem defende essa ideia, encontra-se embasamento no entendimento do STJ, no que diz que o deslocamento da energia elétrica deve ficar a cargo da concessionária, e não deve ser transmitido para o consumidor final. Essas tarifas seriam, justamente, o custo de distribuição interno da concessionária.

No entanto, a energia elétrica em si, não costuma ser armazenada para ser transferida até o consumidor final, pois ao mesmo tempo em que ela é transferida, é consumida. Existe um sistema único integrado, e, partindo da conclusão de que tudo é consumo, o modo que energia é transportada deverá incidir o ICMS, visto que é consumida simultaneamente à geração.

Na tarifa de energia elétrica que é descrita na conta de energia também constará o valor cobrado de ICMS sobre o valor total da compra, que tem como fato gerador, a circulação de mercadorias. É importante destacar que essas tarifas, para alguns doutrinadores, não

caracterizam essa circulação de mercadoria, construindo a tese de exclusão da base de cálculo do ICMS. No entanto, ficou enfraquecida essa ideia no decorrer deste artigo.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 14. ed. Editora JusPODIVM: Salvador, 2020.

ANEEL. Disponível em: <In: [https://www.aneel.gov.br/conteudo-educativo/-/asset\\_publisher/vE6ahPFxsWHt/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false](https://www.aneel.gov.br/conteudo-educativo/-/asset_publisher/vE6ahPFxsWHt/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false)>. Acesso em: 26 jun 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros editores, 1997. p. 56.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARTINE, Caio. **Manual de Prática Tributária**. 6. ed. rev. e atua. Editora MÉTODO: São Paulo, 2019.

BECLER apud ANDRADE, Valentino Aparecido. **O ICMS e a energia elétrica: as tarifas de distribuição e transmissão**. Disponível em: <In: <https://www.migalhas.com.br/depeso/263547/o-icms-e-a-energia-eletrica-as-tarifas-de-distribuicao-e-transmissao-tusd-e-tust#:~:text=Conforme%20demonstrou%20ALFREDO%20AUGUSTO%20BECKER,o%20g%C3%AAnero%20jur%C3%ADdico%20do%20tributo>>. Acesso em 26 jun 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 26 jun 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Nacional Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 26 jun 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº: 1299303 SC 2011/0308476-3. Relator: MINISTRO Cesar Asfor Rocha. DJ: 08/08/2012. Brasília, DF, 08 de agosto de 2012. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia>. Acesso em: 08 mar de 2020

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº: 1.163.020 - RS (2009/0205525-4). RELATOR : Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 02 de maio de 2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?livre=RESP+1163020&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 23 jun 2020.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**. 1. ed. Editora Atlas: São Paulo, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. Sao Paulo: Editora Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8 ed. 2010. p. 241-243.

DERZI, Misabel. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. *In:* DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição:** uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 177 e 189-190.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 40. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2019.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário.** 6. ed. rev., atua., amp. Editora JusPODIVM: Salvador, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados:** à luz da doutrina e da jurisprudência. 18. ed. Saraiva: São Paulo, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 12. ed. Saraiva: São Paulo, 2020.

Garcia, Lucas Lancelote Muniz.

**BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE A CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA:** as tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e uso de sistema de distribuição (TUSd)/ Lucas Lancelote Muniz Garcia. São Luís, 2020.

Monografia (Graduação em Direito) – Curso de Direito, Centro  
Universitário Dom Bosco – UNDB, 2020.

CDU: 002-015857