



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO "PROF. JACY DE ASSIS"



DANIEL ANDRADE DA FONSECA

**É LEGAL A INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS
NA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA?**

UBERLÂNDIA/MG
2019

DANIEL ANDRADE DA FONSECA

**É LEGAL A INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS
NA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA?**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito da Faculdade de Direito “Prof. Jacy
de Assis” da Universidade Federal de
Uberlândia como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Marcela Cunha
Guimarães

UBERLÂNDIA/MG
2019

DANIEL ANDRADE DA FONSECA

**É LEGAL A INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS
NA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA?**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da Faculdade de
Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade
Federal de Uberlândia como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.
Orientadora: Profa. Dra. Marcela Cunha
Guimarães

Banca Examinadora:

Profa. Dra. Marcela Cunha Guimarães
Orientador

Primeiro membro da banca

Segundo membro da banca

Acima de tudo, agradeço a Deus por mais esta realização.

Dedico aos meus pais, Sheila e Caetano, pelo constante apoio e incentivo pela busca de conhecimento. Ao meu irmão, Gustavo, que mesmo longe sempre acreditou em meu potencial. E a minha irmã, Luciana, que faz acreditar que é sempre possível superar as dificuldades.

RESUMO

O Imposto de circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um dos maiores arrecadadores do país, representando cerca de 80% da arrecadação dos Estados da Federação Brasileira. Nesse sentido, assim como é notável sua enorme participação no âmbito da arrecadação tributária, também a legislação que regula o referido imposto é de relevante complexidade, o que será demonstrado no decorrer do presente trabalho. Do mesmo modo que os demais impostos previstos no vigente Sistema Tributário Nacional, o ICMS possui sua competência definida pela Constituição Federal, sendo complementada por um vasto acervo de legislação infraconstitucional a níveis nacional, federal e estadual. Entretanto, nem sempre sua exação é baseada em preceitos legais, o que se deve, especialmente, às inúmeras lacunas legislativas existentes em nosso ordenamento, como também à dificuldade de interpretação dos conceitos tributários concernentes a este imposto. A cobrança do ICMS na conta de energia elétrica é um exemplo deste contexto, em que os governos estaduais incluem em sua base de cálculo a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). De um lado, os contribuintes alegam que há ilegalidade desta inclusão e, de outro, o fisco estadual, entendendo pela sua legalidade, continua tributando sobre essas tarifas, gerando, por conseguinte, enorme controvérsia jurídica sobre a legalidade do uso destas tarifas como base de cálculo do ICMS, além de causar insegurança jurídica aos contribuintes. Desse modo, dada a relevância do tema e, sobretudo, as consequências concretas geradas pela tributação na esfera jurídica dos contribuintes, o presente trabalho visa apresentar os conceitos e considerações necessárias ao entendimento desta controvérsia, e, ao final, tomar um posicionamento quanto à legalidade ou ilegalidade da tributação nos moldes apresentados.

Palavras-chaves: ICMS, TUST, TUSD.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias

CF - Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica

TUSD - Tarifa de Uso de Sistema de Distribuição

TUST - Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 CONCEITOS TRIBUTÁRIOS	10
2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO	10
2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	12
2.1.1 Impostos	13
2.1.2 Taxa	15
2.1.3 Contribuição de melhoria	16
2.1.4 Empréstimo compulsório	17
2.1.5 Contribuições especiais	17
2.3 COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO	18
2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO	19
3 MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	21
3.1 CRITÉRIO MATERIAL	22
3.2 CRITÉRIO TEMPORAL	23
3.3 CRITÉRIO ESPACIAL	24
3.4 CRITÉRIO PESSOAL	24
3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO	26
4 SISTEMA ENERGÉTICO BRASILEIRO	28
4.1 ENERGIA ELÉTRICA	28
4.2 LEGISLAÇÃO PERTINENTE	30
4.3 ESTRUTURA DO SISTEMA ENERGÉTICO BRASILEIRO	32
5 COMPONENTES DA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA	35
5.1 CUSTO DE GERAÇÃO DE ENERGIA	35
5.2 CUSTO DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO	35
5.3 ENCARGOS E TRIBUTOS	36
5.3.1 Encargos	36
5.3.2 Tributos	36
5.4 PERDAS	37
6 É LEGAL A INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA?	38
6.1 A ILEGALIDADE DA COBRANÇA PELA ÓTICA DOS CONTRIBUINTES	38
6.1.1 Critério Material	38

6.1.2 Critério temporal.....	44
6.1.3 Critério quantitativo	46
6.2 A LEGALIDADE DA COBRANÇA PELA ÓTICA DO FISCO	52
7 JURISPRUDÊNCIA	54
8 CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS.....	59

1 INTRODUÇÃO

O Imposto de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um dos maiores arrecadadores do país. E, assim como todos os tributos instituídos no Brasil, encontra seu marco normativo fundamental na Constituição Federal, mais especificamente em seu art. 155, II, e, apesar de ser um imposto estadual, sua regulamentação se dá por uma lei complementar nacional, a Lei 87/1996, também conhecida como “Lei Kandir”. Esta lei regula os elementos essenciais a todos Estados e com apoio do Código Tributário Nacional (CTN) regula de forma geral a tributação do ICMS no Brasil.

Além das normas supracitadas, por se tratar de tributo de competência estadual, cada unidade da federação brasileira possui sua lei e regulamento próprio acerca do ICMS. Ademais, é o único imposto com previsão constitucional que determina a realização de convênios para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais.

Neste contexto, uma das hipóteses de incidência do ICMS consiste na utilização da energia elétrica, que é considerada mercadoria por determinação da Carta Magna em seu artigo 155, §2º, X, alínea “b” e § 3º. A problematização explanada no presente trabalho surge exatamente ao se realizar o cálculo do ICMS da energia elétrica, no qual, conforme será detalhado, utiliza-se a base de cálculo definida pela Lei Kandir. Ressalta-se, ainda, que todos os elementos necessários à legítima incidência do tributo devem ter previsão legal, sendo o princípio da legalidade um dos pilares do Direito tributário.

No entanto, os entes tributantes estaduais têm incluído na base de cálculo para cobrança do ICMS referente à utilização da energia elétrica duas tarifas, quais sejam, a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). Estas tarifas são previstas em lei e, portanto, não se contesta suas instituições, mas questiona-se a validade de constituírem elementos do valor tributável que serve para o cálculo do referido imposto. Esta inclusão tem gerado enorme discussões e divergências jurisprudenciais no que se refere à oposição entre sua ilegalidade, sustentada pelos contribuintes, e sua legalidade, que norteia a atuação do Fisco Estadual.

O constante aumento de ações visando a declaração de ilegalidade da inclusão das referidas tarifas na base de cálculo do ICMS, as decisões controversas prolatadas pelos tribunais, que geram insegurança jurídica à população, e o fato de ser um tema de grande repercussão por versar sobre a arrecadação dos cofres públicos dos estados justificam o aprofundamento deste tema.

Dessa forma, esta pesquisa é uma revisão bibliográfica a respeito da legalidade da presença das tarifas TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS nas contas de energia elétrica. Para que seja possível chegar a uma conclusão razoável sobre a questão, se faz necessário compreender os conceitos tributários, as características e elementos essenciais do ICMS, o conceito de energia elétrica, bem como sua estrutura técnica e os componentes da conta de energia.

Para atingir os objetivos desta pesquisa, os conceitos e os dados apresentados neste trabalho são fundamentalmente do tipo secundários, ou seja, as fontes para coleta destes compreendem revistas especializadas, livros, sites na internet, trabalhos acadêmicos, entre outros.

Por fim, é mister analisar os diversos entendimentos jurisprudenciais concernentes ao tema para complementar a pesquisa e, também, realizar uma explanação acerca do entendimento dos Tribunais Superiores brasileiros. Vale ressaltar, nesse sentido, a presença do posicionamento dos dois maiores órgãos do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), e o Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do referido tema, a fim de que seja possível esclarecer pontos obscuros e chegar o mais próximo possível de uma conclusão plausível sobre a (i)legalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

2 CONCEITOS TRIBUTÁRIOS

Inicialmente, faz-se necessário estabelecer algumas premissas e conceitos tributários para melhor compreensão do tema a ser discutido.

O Direito Tributário, como ramo do Direito Público, está subordinado aos princípios da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e da indisponibilidade do interesse público. Tais princípios são os alicerces do Direito Público, e visam garantir poder à administração pública para o exercício de suas prerrogativas, que atingem diretamente diversos direitos dos administrados. Porém, para que o exercício dessas prerrogativas seja legítimo, a Administração Pública deve observar as restrições impostas pela lei.

Nesse contexto, além da Constituição Federal, são fontes principais do Direito Tributário as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes¹.

Assim, para que a análise da legalidade ou não da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre o uso de energia elétrica seja realizado de forma completa, torna-se necessária uma elucidação sobre os conceitos e princípios básicos atinentes ao Direito Tributário, conforme será explanado a seguir.

2.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

A doutrina define tributo como “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.²

A definição legal tem sede no Código tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu art. 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹ CTN, Art. 96 A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes

² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014

Do conceito apresentado, pode-se extrair que o tributo possui as seguintes características: instituído necessariamente por lei, natureza pecuniária, compulsório, não sancionatório, e originado de atividade administrativa vinculada.

A base de todo Direito Tributário e, conseqüentemente, da instituição de tributos, é a lei. O princípio da legalidade rege todo o Direito Tributário, abarcando não apenas a criação do tributo, mas também seus elementos constitutivos, tais como o fato gerador, os contribuintes e a base de cálculo. Assim, embora os atos concernentes ao exercício do poder tributante sejam facultativos, a criação, modificação ou extinção de tributos depende, obrigatoriamente, da edição de lei em sentido estrito. Em outras palavras, não há exação legítima por parte do Poder público sem lei em sentido estrito anterior contendo previsão para tanto.

A compulsoriedade da cobrança do tributo pelos entes políticos decorre do poder de império estatal, de modo que o contribuinte não pode se abster do pagamento. Justificativas como ausência de capacidade contributiva ou desconhecimento da lei não são aptas à eximção em matéria tributária. Assim, se o ato que gera a obrigação foi praticado, exige-se o pagamento independentemente de vontade do contribuinte.

A compulsoriedade não atinge apenas o contribuinte, mas sujeita, também, a Administração Pública, que não possui a faculdade de deixar de realizar a constituição do crédito tributário. Ou seja, o lançamento do tributo é uma atividade administrativa obrigatória e vinculada, e a sua falta enseja responsabilidade funcional do agente público, conforme se depreende do art. 142 da Constituição Federal.³

No que concerne à característica de o tributo ser uma prestação que não constitua sanção de ato ilícito, tem-se que tal fator é relevante para sua diferenciação em relação à multa. O tributo visa, principalmente, arrecadar receitas para que a administração pública cumpra suas obrigações e não possui finalidade sancionatória. Lado outro, a multa visa impedir a prática de atos ilícitos e, portanto, possui intuito sancionatório. Ademais, depreende-se que a característica ora em comento decorre do princípio do não confisco que vigora do Direito Tributário, o qual

³ CF, Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

preceitua que o tributo não tem como objetivo punir o contribuinte, e sim arrecadar para que os entes possam realizar suas políticas públicas.

Por fim, o tributo só pode ser expresso em termos de dinheiro, pecúnia. Ou seja, a representação do valor devido pelo contribuinte aos entes tributantes deverá ser feita por meio de moeda corrente. Esta disposição proíbe que o tributo seja expresso por meio de bens e trabalho. Entretanto, a forma através da qual o tributo é representado é diferente da maneira como o tributo pode ser pago. Enquanto que a representação do tributo sempre será em moeda corrente, o pagamento do valor devido poderá ser feito, segundo o que dispõe o art. 156, XI, do CTN, através da dação em pagamento de bens imóveis.⁴ Ou seja, determinado tributo, expresso em moeda corrente, poderá ser pago por meio da entrega de bens imóveis que correspondam àquele valor.

2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O ordenamento jurídico brasileiro, adotando a teoria pentapartite quanto à classificação dos tributos, prevê cinco espécies tributárias. Para determinação dessas espécies é necessária a análise conjunta do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal.

O CTN, em seu art. 5º, lista apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria como espécies de tributos e afirma, no art. 4º, que é irrelevante para qualificar o tributo a denominação, as características formais e a destinação legal do produto. Veja-se:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Entretanto, com a Constituição Federal de 1988, posterior ao Código Tributário Nacional de 1966, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais assumiram a posição de espécie de tributo, passando a ser relevante a análise da destinação legal do tributo para a classificação das espécies tributárias.

⁴ CF, Art. 156. Extinguem o crédito tributário: XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Além disso, em razão de o art. 145, § 2º, da Constituição Federal proibir que as taxas tenham bases de cálculo próprias de imposto, pode-se concluir que, além do fato gerador, toma-se necessário, também, avaliar a base de cálculo para decifrar sua natureza jurídica. Dessa forma, um cotejo entre base de cálculo e fato gerador é o melhor método para elucidação da questão.

Em suma são espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. No presente trabalho será realizado um aprofundamento mais específico sobre os impostos, devido ao ICMS ser desta espécie tributária, e das taxas, com o intuito de diferenciá-las das tarifas, que não são espécie tributária, mas que também compõem a conta de energia elétrica na forma da TUST e TUSD.

2.1.1 Impostos

O imposto possui sua definição no art. 16 do Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Depreende-se do texto legal que o imposto é um tributo que possui como característica a não vinculação em relação à hipótese de incidência, ou seja, os entes tributantes não necessitam realizar qualquer prestação ao contribuinte para que possam realizar a exação. Portanto, independentemente da verificação de qualquer atividade estatal ou serviço público correspondente, ocorrendo a hipótese de incidência no caso concreto, o imposto será devido.

Além disso, o imposto também não é vinculado em relação ao destino da arrecadação, ou seja, os recursos arrecadados podem ser utilizados em qualquer atividade do orçamento. Dessa forma, os impostos são arrecadados para custear despesas de administração, investimentos do governo em obras de infraestrutura, serviços essenciais à população, como saúde e educação, que não necessariamente estejam subordinados ao objeto do imposto.

A Carta Magna, nos arts. 153, 155 e 156, concedeu a competência tributária de instituir impostos de forma exclusiva para cada ente, portanto, cada ente somente

pode instituir os impostos constitucionalmente atribuídos de acordo com sua competência. A repartição foi definida da seguinte forma:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

(...)

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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

III - propriedade de veículos automotores.

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Ainda é atribuída à União a competência para instituição dos impostos residuais, isto é, caso sejam criados novos impostos a competência de sua instituição pertence à União⁵, que deverá observar todas as regras previstas para a criação dessa espécie tributária residual.

Nesse sentido, nota-se que o ICMS é de competência estadual, e, acerca de seu histórico e características principais, destaca-se a importante explanação de Eduardo Sabbag:

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

⁵ CF, Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.⁶

2.1.2 Taxa

A taxa, por sua vez, é de competência comum aos entes Políticos, podendo qualquer um deles instituí-las. Sua definição está estabelecida no art. 77 do CTN, seguindo a mesma linha do inciso II, do art. 145 da Constituição Federal.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Diferentemente dos impostos, a arrecadação da taxa é vinculada a uma atividade específica exercida pelos entes públicos. Dessa forma, possui caráter contraprestacional, uma vez que não pode ser cobrada sem que a administração pública exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível. O CTN traz a definição de poder de polícia e serviço público específico e divisível em seus artigos 78 e 79:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: ed. Saraiva, 2012, p. 1.059-1.060.

Neste ponto é importante fazer a diferenciação entre taxa e tarifa/preço público. A taxa possui regime jurídico de direito público, possuindo vínculo obrigacional de natureza tributária e se sujeitando aos princípios tributários e à definição de tributo. Os Entes públicos são os responsáveis pela sua instituição. Dessa forma, por serem criadas por lei, independentemente de manifestação de vontade do contribuinte podem ser cobradas pela utilização efetiva ou potencial do serviço público.

Já a tarifa e o preço público, ao contrário, possuem regime jurídico de direito privado, sendo o vínculo obrigacional de natureza contratual e não se sujeitando aos princípios tributários. Ademais, por serem de natureza privada, é necessária a vontade do sujeito passivo para surgimento do vínculo, que só pode ser cobrado em virtude de utilização efetiva do serviço público. O sujeito ativo pode ser tanto pessoa jurídica de direito público como de direito privado. É neste quesito que se diferencia o preço público da tarifa. Enquanto o primeiro possui como sujeito ativo pessoa jurídica de direito público, a segunda possui uma pessoa de direito privado no polo ativo da relação jurídica.

Assim, considerando que as concessionárias e permissionárias de serviço público que atuam no setor de distribuição e transmissão de energia elétrica são pessoas jurídicas de direito privado, a cobrança da TUST e TUSD se alinha perfeitamente ao regime das tarifas elucidado acima.

2.1.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é definida no artigo 81 no CTN da seguinte forma:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A contribuição de melhoria visa evitar o enriquecimento sem causa dos administrados, preceituando que, aqueles que obtiverem valorização imobiliária em razão de obras públicas efetuadas em imóvel próprio, devam ressarcir o valor aos cofres públicos. Dessa forma, assim como as taxas, é necessária uma atividade prévia realizada pelo ente para que possa ser cobrada a contribuição de melhoria.

Da mesma forma, para que não haja enriquecimento ilícito também por parte do ente estatal, os valores cobrados são limitados aos valores de custo da obra.

2.1.4 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório consiste em espécie tributária que somente poderá ser instituída pela União e em situações de emergência em que o orçamento programado não seja suficiente para atender as despesas realizadas. A sua definição se encontra no art.148 da Carta Magna, que deixa clara a excepcionalidade de instituição do referido tributo. São elas: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Veja-se:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Ressalta-se que, especialmente em razão de sua natureza tributária, embora o empréstimo compulsório seja de pagamento obrigatório pelo sujeito passivo, trata-se de um tributo restituível. Além disso, a obrigação tributária relativa ao empréstimo compulsório somente pode decorrer de previsão em Lei Complementar, ou seja, uma espécie legislativa específica e com requisitos próprios.

A cobrança independe de atividade estatal específica relativa ao contribuinte e os recursos arrecadados somente podem ser utilizados nas atividades que foram causa de sua exação, ou seja, trata-se de tributo com vinculação específica quanto à finalidade de suas receitas.

2.1.5 Contribuições especiais

É disposto no art. 149 da Constituição Federal que:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e

sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Depreende-se da previsão legislativa que foram previstos três tipos de contribuições: as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. A instituição dessas contribuições é de competência exclusiva da União, com exceção do artigo § 1º do mesmo artigo que prevê o seguinte:

Art. 149 § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Como exemplo das contribuições sociais pode-se citar o PIS e o COFINS, que serão aprofundados nos capítulos adiantes.

Além dessas contribuições o art. 149-A prevê também a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP):

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Em momento oportuno, será demonstrado que algumas dessas contribuições fazem parte conta de energia elétrica.

2.3 COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

Competência para legislar sobre direito tributário é o poder constitucionalmente atribuído aos entes federados para edição de leis que de forma genérica versem sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes. A Constituição Federal, em seu inciso I do artigo 24 e inciso II do artigo 30, estabeleceu que esta competência é concorrente entre a União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, ou seja, pode ser exercida pelos três entes federados :

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Art. 30. Compete aos Municípios:
II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

No que concerne à legislação concorrente, a competência da União limita-se a estabelecer normas gerais, ou seja, normas genéricas que se aplicam a todos os entes. Assim, ficam os Estados, Distrito Federal e Municípios com a competência suplementar, ou seja, a edição de normas específicas. Apenas no caso de inexistência de lei de norma geral editada pela União é que os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades⁷.

Foi exercendo essa competência que a União editou a Lei Complementar 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, que dispõe sobre o ICMS de todos os Estados.

2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO

Diferentemente, a competência tributária é o poder concedido aos entes federados de editar leis, *in abstracto*, que instituem tributos. Essa atribuição é constitucional e foi a outorgada aos Estados e ao Distrito Federal em relação ao ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

É relevante mencionar que a Constituição Federal não cria tributos, e sim apenas atribui a competência aos entes da federação a faculdade de exercê-la conforme seus critérios de conveniência e oportunidade. Nesse sentido é o entendimento explanado por Clélio Chiesa:

A Constituição não cria tributos, apenas atribui à pessoas políticas a faculdade de instituí-los, delineando de forma precisa a norma padrão de incidência de cada tributo a ser instituído. É dentro dessa moldura fixada pela Constituição que cingir-se-á a atuação legislativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, expedindo a lei que, hipotetizando os fatos elencados pelo Texto Constitucional, modalizará a conduta de tal forma que,

⁷ Constituição Federal, Art. 24, § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

quando ocorrer no mundo fenomênico o fato previsto na hipótese, dará ensejo à obrigação tributária.⁸

Ademais, é importante ressaltar que competência tributária e competência tributária ativa não se confundem. A primeira concerne à atividade legislativa, ou seja, o poder para instituir os tributos, não podendo ser delegada. Por sua vez, a segunda refere-se à atividade administrativa de exercício das funções de arrecadar, fiscalizar e executar leis e atos relativas à matéria tributária, podendo ser delegada a ente diverso do que detém a capacidade legislativa tributária.

Por fim, apresenta-se a relevante observação de Roque Antônio Carrazza relativamente às competências tributárias constitucionalmente previstas e à obrigatoriedade de observância às regras incidentes sobre a matéria:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra-matriz) de cada exação.[...] Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.⁹

Apresentados os conceitos preliminares do Direito Tributário, passa-se à análise da Regra Matriz de Incidência Tributária, a qual se mostra indispensável ao tema principal do presente trabalho.

⁸ CHIESA, Clélio. ICMS, Sistema Constitucional Tributário. São Paulo, 1997, p 59-60.

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p.339-340

3 MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Regra matriz é uma construção doutrinária que cria um sistema de validade das normas tributárias. É o mínimo existencial para que a lei tenha validade e possa ser aplicada no mundo jurídico. Segundo Paulo de Barros Carvalho

A regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.¹⁰

O ilustre doutrinador acrescenta, ainda, que a incidência tributária compreende dois procedimentos lógicos que se relacionam: a subsunção ou antecedentes e a implicação ou consequente tributário. Em suas palavras:

Percebe-se, portanto, que a chamada “incidência jurídica” reduz-se, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada em determinado ponto do espaço social e em específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido hic et nunc, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.¹¹

Sendo assim, é necessário que a lei tenha cinco critérios essenciais para que discipline essa relação jurídica tributária de forma completa. São os critérios Material, Espacial, Temporal, Pessoal e Quantitativo. Esses cinco elementos somados formam a regra matriz de incidência tributária.

Os critérios material, espacial e temporal são os antecedentes da norma, ou seja, preveem um fato possível com conteúdo econômico em determinado local e tempo. Preenchidos esses três elementos, os outros dois são os consequentes da norma, que, caso verificados no mundo real, geram a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar o tributo. É no consequente que se identifica a existência do vínculo jurídico ensejador da incidência tributária.

Assim, para identificar estes elementos, os critérios do consequente determinarão quem é o credor e quem é o devedor da obrigação tributária (critério

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2009. p. 281.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.611.

peçoal) e informará, através da conjugação da base de cálculo e alíquota, o valor a ser pago pelo contribuinte (critério quantitativo).

3.1 CRITÉRIO MATERIAL

De acordo com Geraldo Ataliba:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.¹²

É no critério material que se verifica qual fato deve ocorrer para que obrigação de pagar tributo passe a ser exigida. Em outras palavras, é o fato gerador, previsto na lei, que, uma vez verificado no caso concreto, cria a obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 114 e 115, define fato gerador (hipótese de incidência) da obrigação principal e acessória:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Verifica-se a exigência da lei para definição do fato gerador. Mas verifica-se, também, uma imprecisão do CTN ao tratar tanto a hipótese de incidência como fato gerador com a mesma denominação. A hipótese de incidência é a situação definida em lei, ou seja, o fato hipotético determinado na regra-matriz de incidência. Já fato gerador é a ocorrência no mundo real do fato previsto na lei.

Ou seja, o CTN nomeia como fato gerador tanto a hipótese de incidência, descrição abstrata prevista em lei, como o fato concreto ocorrido no mundo real. Esta duplicidade gera discussões na doutrina. Geraldo Ataliba¹³ e Paulo de Barros Carvalho¹⁴ aludem à utilização de dois termos distintos. Lado outro, Luciano Amaro, não considera “inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão “fato

¹² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 106.

¹³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 55

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.258.

gerador” (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda)”¹⁵.

Seguindo a linha de pensamento de Geraldo Atibaia e Paulo de Barros Carvalho, os artigos 114 e 115 do CTN devem ser entendidos como hipótese de incidência. E, conforme exposto anteriormente, a hipótese de incidência pode dar ensejo a dois tipos de obrigação: a principal e a acessória. A primeira relaciona-se com a obrigação de pagar tributo e a segunda aos atos necessários que auxiliam concretizar a obrigação principal.

3.2 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal diz respeito ao exato momento em que se pratica o fato gerador, ou seja, é quando se reputa ocorrido o fato descrito no critério material. A partir deste momento a obrigação passa a ter a possibilidade de ser exigida. Paulo de Barros Carvalho leciona que ele nos oferece os elementos para saber “em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária.”¹⁶

O artigo 116 do CTN diferencia o momento de ocorrência do critério temporal em duas situações:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
 I — tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
 II — tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Na primeira hipótese, descrita como “situação de fato”, basta a ocorrência de determinado fato para o surgimento da respectiva obrigação tributária. Na segunda hipótese, tratada como “situação jurídica”, o fato gerador é representado não por um fato concreto, mas por uma situação regulada pelo direito.

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 288.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.274.

Por fim, o critério temporal também é importante para a identificação da lei que rege determinado fato, ou seja, soluciona os conflitos de lei no tempo, em especial atendimento ao princípio da anterioridade tributária.

3.3 CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial, por sua vez, consiste no local geográfico em que a lei pode ser aplicada, ou seja, é o espaço físico onde a relação jurídica tributária pode ocorrer. Para Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial pode ser analisado de três formas:

Hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas [...]; hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.¹⁷

A função deste critério é definir o local onde o fato descrito no critério material deve ocorrer para ensejar o surgimento da obrigação tributária. Não se confunde este critério com local de pagamento. Entende-se por local do pagamento como o ponto físico atribuído pela legislação tributária para que seja resolvida a obrigação tributária, ou seja, é exteriorização do espaço após a ocorrência da hipótese de incidência.

3.4 CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal, como explicitado anteriormente, está inserido no âmbito do consequente da regra matriz de incidência tributária, que é composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

Este critério refere-se aos sujeitos da relação jurídico tributária. Assim, designa-se quem está no polo ativo e polo passivo da obrigação, ou seja, quem tem direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e quem é o responsável para pagá-la. O CTN, nos artigos 119 e 121, faz a seguinte definição:

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 256.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O CTN, ao afirmar que são sujeitos ativos as pessoas jurídicas de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, está se referindo à capacidade tributária ativa, ou seja, a quem detém o poder de exação. Nota-se que, nos termos do art. 7º do CTN, esta pode ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público:

Art.7º A competência tributária é indelegável (é privativa), salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

O sujeito passivo, por sua vez, pode ser pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de que se exige o cumprimento da obrigação principal ou acessória. Ressalta-se que, quando houver relação direta com situação que constitua o respectivo fato gerador estar-se-á fazendo referência ao próprio contribuinte. No entanto, no casos em que a relação com o fato gerador for indireta, surge a figura do responsável tributário, que é quem deverá recolher o tributo nas hipóteses legalmente previstas. Ademais, Geraldo Atibaia descreve o sujeito passivo como

(...) aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas).

Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II).

Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou cause especial detrimento ao Estado (CF, arts. 145, III, e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.¹⁸

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 80.

3.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo pode ser compreendido como manifestação do artigo 3º do CTN, que preceitua que o tributo deverá ser expresso em moeda corrente. É por este critério que se dimensionará o valor de tributo a ser pago, sendo formado por dois elementos numéricos: base de cálculo e alíquota, que juntos possibilitam estabelecer a quantia exata devida da obrigação principal pelo sujeito passivo.

A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Paulo de Barros Carvalho¹⁹ leciona que a base de cálculo possui a função de medir as proporções reais do fato, de determinar a dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material do antecedente da norma. Dessa forma, a base de cálculo deve ser expressa em uma forma numérica para demonstrar o valor econômico da obrigação tributária, infirmando quando o critério material e a base de cálculo não possuem equivalência e afirmando nos casos de falta de clareza do fato previsto.

Dessa forma, é essencial a clara definição da base de cálculo. Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado:

Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Se cria um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Se cria um imposto sobre serviços de qualquer natureza mas estabelece como base de cálculo algo diverso do preço do serviço, também está criando um outro imposto. Vê-se, portanto, que é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.²⁰

A alíquota, por sua vez, é um fator complementar aplicável sobre a base de cálculo para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária. Em outras palavras, é aplicada a partir da identificação da base de cálculo, sendo expressa de forma específica ou de um percentual (*ad valorem*), resultando no montante do tributo devido. A alíquota é específica quando quantificada em termos monetários utilizando critérios que não sejam a pecúnia. Já a *ad valorem* é verificada quando se aplica um percentual sobre a base de cálculo.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.136.

Analisada a Regra Matriz de Incidência tributária, passa-se à análise do tema objeto do presente trabalho. Primeiramente, antes de adentrar nos conceitos que abordam a relação jurídico-tributária da cobrança de tributos sobre energia elétrica, em especial do ICMS, faz-se necessário compreender o modo como a legislação brasileira conceitua a energia elétrica, bem como a maneira que o sistema energético brasileiro é estruturado.

4 SISTEMA ENERGÉTICO BRASILEIRO

A forma que é estabelecida a estrutura do sistema energético tem influência direta sobre o cálculo da conta de energia elétrica e, conseqüentemente, sobre os encargos tributários incidentes sobre ela. Dessa forma, o entendimento dessa estrutura é imprescindível para o estudo da legalidade da TUST e da TUSD sobre a base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica.

4.1 ENERGIA ELÉTRICA

A energia elétrica é um assunto de relevante importância na sociedade, tanto que o direito ao seu acesso tem sido considerado, pela doutrina e jurisprudência, como um direito de segunda dimensão, ou seja, aquele necessário para se atingir a dignidade humana e se concretizar a igualdade econômica, social e cultural da sociedade. Além disso, no sistema jurídico brasileiro é considerado um serviço essencial, ou seja, é indispensável ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, assim entendidas as que, se não atendidas, colocam em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população.²¹

Ademais, é nítido que a energia elétrica é essencial para o desenvolvimento econômico e tecnológico, visto ser a forma de energia mais utilizada no mundo em razão de sua facilidade de transporte e baixo índice de perda energética durante conversões.

Do ponto de vista jurídico, a legislação brasileira define a energia como bem móvel, singular, divisível, fungível e consumível²². Entretanto, é importante destacar

²¹ Lei, nº 7.783/89 (Lei de Greve):

Art. 10 - São considerados serviços ou atividades essenciais:

I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;

Art. 11. Nos serviços ou atividades essenciais, os sindicatos, os empregadores e os trabalhadores ficam obrigados, de comum acordo, a garantir, durante a greve, a prestação dos serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade.

Parágrafo único. São necessidades inadiáveis, da comunidade aquelas que, não atendidas, coloquem em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população.

²² Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Art. 86. São consumíveis os bens móveis cujo uso importa destruição imediata da própria substância, sendo também considerados tais os destinados à alienação.

Art. 87. Bens divisíveis são os que se podem fracionar sem alteração na sua substância, diminuição considerável de valor, ou prejuízo do uso a que se destinam.

que, para que se tenha cunho jurídico é necessária a presença de “valor econômico”, conforme preceitua o Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

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

I - as energias que tenham valor econômico;

No mesmo sentido, o Código Penal (Decreto-Lei Nº 2.848/1940) equipara a energia elétrica a um bem móvel passível de furto e reafirma a necessidade de valor econômico:

Furto

Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel:

(...)

§ 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.

Ademais, Walter Tolentino Álvares enaltece a necessidade de repercussão econômica para que a eletricidade tenha sentido jurídico:

(...) o conceito jurídico de eletricidade abrange três elementos integrantes básicos: a) o fenômeno físico da eletricidade; b) utilização da corrente elétrica; c) repercussão econômica.

(...)

Por conseguinte, se é gerada energia elétrica (fenômeno físico da eletricidade) e utilizada por uma comunidade com vantagens econômicas, temos neste todo um fenômeno jurídico novo, que é a eletricidade, como figura jurídica.

(...)

Sem o fenômeno físico não há utilização e nenhuma repercussão econômica, mas por sua vez o fenômeno físico sem utilização continua sendo a eletricidade que não empolga ao direito, e, por sua vez, uma eletricidade utilizada sem repercussão econômica não tem substrato jurídico, pois falta justamente o interesse que movimenta toda fenomenologia jurídica.²³

Esta definição de energia elétrica como bem móvel possuidor de valor econômico é de grande importância, porquanto enseja a possibilidade de sua comercialização e, a depender da situação, pode se enquadrar na incidência do ICMS. Além disso, observa-se que o Código Civil e o Código Penal trazem a energia como um bem. No entanto, para que possa ser objeto de incidência do Direito Tributário, deve a energia ser tratada como mercadoria. Ocorre que há uma

Art. 89. São singulares os bens que, embora reunidos, se consideram de per si, independentemente dos demais.

²³ ÁLVARES, Walter Tolentino. Direito da Energia. v.1, Belo Horizonte, 1974, p. 251.

relevante distinção entre bem e mercadoria, uma vez que aquele consiste em um objeto de uso apenas pessoal, e esta enquadra-se no âmbito do uso mercantil.

Em relação à competência, o ordenamento jurídico brasileiro incumbiu privativamente à União legislar sobre o tema. Assim dispõe a Constituição Federal em seu art. 22:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
(...)
IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;

Da mesma forma, a titularidade de exploração do aproveitamento energético e dos serviços de instalação de energia elétrica pertence à União, que pode explorá-la diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, conforme menciona o arts. 20 e 21 da Constituição da República:

Art. 20. São bens da União:
(...)
VIII - os potenciais de energia hidráulica;
(...)
§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Art. 21. Compete à União:
(...)
XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:
(...)
b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

Nota-se, neste ponto, que a Constituição Federal deu uma maior atenção à energia elétrica proveniente das águas (hidroelétricas), já que esta representa quase a totalidade das fontes de geração de energia elétrica do país. Além do mais, pela sua importância, é assegurada a participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios no resultado de sua exploração.

4.2 LEGISLAÇÃO PERTINENTE

A Lei nº 9.074/1995 trouxe profunda inovação ao setor elétrico brasileiro, principalmente por extinguir o monopólio público verticalizado sobre este setor. Esta

lei estabeleceu novos conceitos, agentes e institutos que modificaram de forma expressiva o setor elétrico brasileiro. Anteriormente a esta lei, os entes estatais detinham controle exclusivo sobre as empresas energéticas, tanto na geração, quanto na transmissão e distribuição de energia elétrica.

Diante dos graves problemas que apresentava o cenário, tornava-se imprescindível uma nova estrutura jurídica para o setor energético brasileiro. Além da insuficiência do sistema energético, existia carência decorrente de diversos fatores, dentre os quais estão a estagnação de vários projetos de geração de energia e a operação do sistema acima do limite recomendável.

Neste contexto, as principais alterações na estrutura normativa referente ao setor elétrico introduzidas pela Lei nº 9.074/1995 foram: a criação do Produtor Independente de Energia (PIE), aquele que gera energia por sua conta e risco para venda no mercado; a criação do consumidor livre, que consiste naquele que apresenta consumo de carga igual ou superior a 3.000 kW e que pode optar pela compra de energia elétrica de qualquer concessionário, permissionário ou autorizado de energia elétrica do mesmo sistema interligado; o livre acesso às redes de transmissão e de distribuição, permitindo que a decisão de acesso seja do interessado, e não do proprietário da rede elétrica que ocorre mediante o pagamento de tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD); e a criação da rede básica formada por linhas do SIN (sistemas interligados).

Ainda na década de 1990, outros diplomas normativos complementaram a modificação no sistema, com destaque para a Lei 8.631/1993, que dispôs sobre extinção do regime de remuneração garantida e a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica. A Lei nº 9.427/1996 criou Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia com finalidade de regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal, além de disciplinar o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica.

Não obstante as transformações normativas implementadas na matriz energética brasileira, em 2001 houve uma das maiores crises do setor elétrico, que afetou o fornecimento e distribuição de energia elétrica. As causas não foram

somente em decorrência da falta de chuvas, mas, sobretudo, pela falta de planejamento e investimentos em geração, transmissão e distribuição.

A contínua dificuldade do setor energético estimulou novas introduções normativas na matriz energética, especialmente pela edição da Lei 10.433/2002, posteriormente revogada pela Lei 10.848/2004, que passou a dispor acerca da comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional – SIN.

A citada normatização definiu diretrizes para contratação regulada ou livre de energia elétrica, estabelecendo critérios a serem seguidos pelos contratantes de forma a abastecer o mercado de forma equilibrada, racional, segura e permanente, minimizando os riscos de nova falta de suprimento energético no país.

4.3 ESTRUTURA DO SISTEMA ENERGÉTICO BRASILEIRO

O sistema elétrico do país é composto pelo Sistema Interligado Nacional (SIN) - uma grande rede de transmissão que permite o trânsito de energia entre as regiões do Brasil – e pelos Sistemas Isolados, localizados principalmente na região Norte, cujas principais características são a limitação do intercâmbio de energia e a geração termelétrica.

Antes da nova estrutura do sistema energético, as empresas eram verticalizadas e não havia separação dos negócios da cadeia produtiva (geração, transmissão e distribuição). Com a reestruturação houve a segregação dos seguimentos que fazem a geração, a transmissão e distribuição de energia permitindo maior competitividade ao setor. José Eduardo Soares de Melo retrata que:

O novo sistema elétrico possibilita a realização de diversos negócios jurídicos, que implicam a incidência do ICMS (comercialização nos ambientes de contratação regulada e contratação livre); ou se encontram fora da tributação estadual — contratos de compartilhamento de instalações, conexão ao sistema de distribuição, de constituição de garantia, de uso do sistema de distribuição, de conexão ao sistema de transmissão, de uso do sistema de transmissão, de intermediação na compra e venda.²⁴

A geração de energia relaciona-se com a fonte de produção e abrange todo o processo de transformação de um recurso natural (fonte primária) em eletricidade,

²⁴ MELO, José Eduardo Soares. ICMS Teoria e Prática. 12ª ed., São Paulo: Dialética, 2012, p113.

forma secundária. Assim, ao se utilizar o termo "geração de energia", se refere, de fato, a um processo de transformação ou conversão a partir da conversão de outras fontes. As principais fontes de energia do Brasil, atualmente, são: energia hidroelétrica, petróleo, carvão mineral e os biocombustíveis, além de algumas utilizadas em menor escala, como gás natural e a energia nuclear.

A transmissão de energia elétrica, por sua vez, tem a função de transportar energia entre dois pontos, do local de geração até os centros de consumo, por linhas de transmissão de alta potência, usando corrente alternada, que de uma forma mais simples conecta uma usina ao consumidor.

Já a rede de distribuição de energia elétrica é o segmento do sistema elétrico responsável pelo suprimento desta energia transportada para os consumidores finais. É composto pelas redes elétricas primárias (meia tensão) e as secundárias (baixa tensão), sendo de responsabilidade das companhias distribuidoras de eletricidade, quanto à construção, manutenção e operação.

A reestruturação, ainda, estabeleceu duas formas de contratação do fornecimento de energia: o ambiente de contratação regulada e o ambiente de contratação livre.

O ambiente de contratação regulada (ACR) atende aos consumidores chamados cativos, como, por exemplo, as residências, que necessariamente adquirem energia elétrica de distribuidoras locais. O consumidor cativo é composto por pessoas físicas e pessoas jurídicas com demanda menor que 3.000 KW, que devem comprar energia necessariamente da concessionária ou permissionária que atende em seu endereço e, portanto, não negociam o preço e condições, visto que as concessionárias seguem as tarifas determinados pela ANEEL.

No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada aos consumidores livres, que são as pessoas jurídicas com demandas a partir de 3.000 KW, e que, além de poderem escolher livremente o fornecedor de energia, podem negociar o preço e demais condições de acordo com suas necessidades, sendo a remuneração por preço fixado no contrato, e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora. São geralmente indústrias que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais automobilísticas, alimentícias, siderúrgicas e químicas.

O consumidor livre, ao estabelecer o contrato de fornecimento de energia elétrica com um determinado fornecedor, deverá celebrar, além do contrato de compra e venda de energia, o contrato de uso do sistema de transmissão (CUST), o contrato de uso do sistema de distribuição (CUSD) e o contrato de conexão para garantir acesso ao sistema interligado nacional de energia elétrica. O acesso dos consumidores às instalações de transmissão componentes da Rede Básica ocorre mediante o contrato de uso dos sistemas de transmissão com o ONS (Operador Nacional do Sistema), sendo este responsável por estabelecer as condições técnicas e as obrigações relativas ao uso das instalações de transmissão.

Neste cenário de mercado, amplia-se a concorrência no âmbito do mercado de energia elétrica, visto que os consumidores livres podem eleger seus fornecedores de energia em todo território nacional, além de abrir espaço ao crescimento de empresas dedicadas à comercialização de energia elétrica (transmissão e distribuição), fomentando não somente a diminuição do custo energético, mas, sobretudo, a eficiência do setor de energia no país.

5 COMPONENTES DA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA

A Estrutura Tarifária, de acordo com a Resolução Normativa ANEEL n. 479, de 3 de abril de 2012, é o conjunto de tarifas aplicadas ao faturamento do mercado de distribuição de energia elétrica, que refletem a diferenciação relativa dos custos regulatórios da distribuidora entre os subgrupos, classes e subclasses tarifárias, de acordo com as modalidades e postos tarifários. De acordo com Fábio El Hage, “entende-se por estrutura tarifária o conjunto de regras, métodos e processos que definem, da forma mais objetiva possível, a diferenciação de preços aos diversos produtos e/ou consumidores de um determinado mercado”.²⁵

A estrutura tarifária interfere diretamente na conta de energia elétrica, levando em conta, de modo geral, o ressarcimento de quatro custos: custo de geração, custo de transporte de energia até as casas, ou seja, custo de distribuição e transmissão, os encargos e tributos e, por último, as perdas.

5.1 CUSTO DE GERAÇÃO DE ENERGIA

É o valor gasto pelas geradoras de energia para a produção da energia. Em outras palavras, é o ressarcimento às geradoras dos custos suportados desde a transformação da fonte primária até a inserção energia contratada na rede básica do sistema interligado.

5.2 CUSTO DE DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO

É exatamente neste componente que surge a problemática tema deste trabalho. Primeiramente, vale lembrar que a TUST e a TUSD são tarifas, e não taxas, dessa forma, são sujeitas ao regime jurídico de direito privado.

Ademais, é importante relembrar que a instituição dessas tarifas é legalmente prevista pelo ordenamento jurídico brasileiro. O que se discute neste trabalho é se estas tarifas devem ou não compor a base de cálculo do ICMS.

A previsão legal da TUST e da TUSD está no § 6º do art. 15 da Lei nº 9.074/95:

²⁵ EL HAGE, Fábio et al. A Estrutura Tarifária da Energia Elétrica: teoria e aplicação. Rio de Janeiro, 2011, p3

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

A TUST é relativa ao uso de instalações da Rede básica. A resolução normativa da ANNEL N° 559/ 2013 estabelece seu procedimento de cálculo. Já a TUSD está definida na alínea 'b' do inciso LXXV do art. 2º da resolução normativa da ANNEL nº 414/2010, atualizado pela resolução normativa 775/2017 da ANNEL:

Tarifa de uso do sistema de distribuição – TUSD: valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em R\$/MWh ou em R\$/kW, utilizado para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica pelo uso do sistema. (Redação dada pela REN ANEEL 775, de 10.07.2017)

Essas tarifas visam o ressarcimento dos custos pelos serviços cobrados pelos proprietários dos cabos de transmissão e torres de energia, por onde transitam a energia elétrica enviada da usina de origem para a central de distribuição. Cada concessionário tem um valor específico da TUST e da TUSD a depender do acordo realizado com ANEEL.

5.3 ENCARGOS E TRIBUTOS

5.3.1 Encargos

São encargos setoriais destinados a fins específicos determinados por lei. Apenas com objetivo de informação, sem a necessidade de aprofundamento, algumas das destinações são: Conta de Consumo de Combustíveis (CCC); Reserva Global de Reversão (RGR) Taxa de Fiscalização de Serviços de Energia Elétrica (TFSEE); Conta de Desenvolvimento energético (CDE); Encargos de Serviços do Sistema (ESS); PROINFA; – Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética (P&D); Operador Nacional do Sistema (NOS); Compensação financeira pelo uso de recursos hídrico (CFURH) e Royalties de Itaipu.

5.3.2 Tributos

Na conta de energia elétrica estão presentes tributos de todos os entes federativos. Em relação aos tributos federais estão o Programa de Integração Social

(PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ambos são da espécie “Contribuições Sociais” e são destinados para programas assistencialistas da União.

Conforme se observa, no art. 145, § 3º, da Constituição Federal, o único imposto de competência estadual que pode incidir sobre operações relativas à energia elétrica é o ICMS. Apesar de ser cobrado pela concessionária, o referido tributo é repassado aos governos estaduais competentes.

A Contribuição do Serviço de iluminação Pública (COSIP), pertence à espécie “contribuições especiais” e é de competência dos Municípios por força do art. 149-A da Constituição Federal.

5.4 PERDAS

As perdas referem-se à energia elétrica gerada que passa pelas linhas de transmissão (Rede Básica) e redes da distribuição, mas que não chega a ser comercializada, seja por motivos técnicos ou comerciais.

O transporte da energia, seja na Rede Básica ou na distribuição, resulta inevitavelmente em perdas técnicas relacionadas à transformação de energia elétrica em energia térmica nos condutores (efeito joule), perdas nos núcleos dos transformadores, perdas dielétricas, entre outros tipos de perdas. As perdas não técnicas ou comerciais decorrem principalmente de furto (ligação clandestina, desvio direto da rede) ou fraude de energia (adulterações no medidor), popularmente conhecidos como “gatos”, erros de medição e de faturamento.

6 É LEGAL A INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA CONTA DE ENERGIA ELÉTRICA?

A discussão relativa à legalidade ou não da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a conta de energia elétrica encontra duas posições totalmente antagônicas. Os contribuintes alegam que a inclusão da TUST/TUSD é ilegal, ao passo que os fiscos estaduais entendem pela legalidade da referida inclusão. Essa dicotomia tem ocasionado o ajuizamento de uma enorme quantidade de ações judiciais e insegurança jurídica no que se refere à questão.

Com os conhecimentos preliminares devidamente apresentados, a partir desde capítulo serão realizadas as considerações necessárias ao deslinde da matéria à luz dos princípios constitucionais e normas regentes do Sistema Tributário Nacional, bem como da jurisprudência nacional acerca do tema.

6.1 A ILEGALIDADE DA COBRANÇA PELA ÓTICA DOS CONTRIBUINTES

O alicerce da argumentação pela ilegalidade da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica encontra-se nos critérios material, temporal e quantitativo da regra matriz de incidência do ICMS sobre energia elétrica, conforme será detalhado a seguir.

6.1.1 Critério Material

A Constituição Federal define que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Ao atribuir a competência de instituição do ICMS aos Estados federativos, a Constituição Federal dividiu sua materialidade em três modalidades: a circulação de mercadorias, a prestação serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação. Adicionalmente, o texto constitucional, conforme já explicitado, tratou a energia elétrica como mercadoria para fins de

incidência do ICMS, conforme interpretação da alínea “b” do inciso x do § 2º e § 3º, ambos do art. 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
(...)
§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
X — não incidirá;
b) sobre operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
(...)
§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

De forma mais detalhada a Lei Kandir também trouxe o dispositivo:

Art. 2º O imposto incide sobre:
(...)
§ 1º O imposto incide também:
(...)
III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Portanto, sendo a energia elétrica considerada uma mercadoria, sua materialidade se amolda à primeira hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a “circulação de mercadoria”.

Do mesmo dispositivo constitucional depreende-se a existência de três pressupostos de observância obrigatória e simultânea para que seja determinado o critério material do ICMS sobre a circulação de mercadoria. São eles, “operação”, “circulação” e “mercadoria”, conforme esclarece Clélio Chiesa:

(...) as operações mercantis, circulação jurídica e mercadoria são os pressupostos constitucionais que caracterizam o fato gerador do ICMS. — Somente a presença concomitante dessas três características – operação mercantil, circulação jurídica e mercadoria – é que dará ensejo à obrigação tributária de pagar o imposto denominado ICMS.²⁶

²⁶ CHIESA, Clélio. ICMS, Sistema Constitucional Tributário. São Paulo, 1997, p 83-85.

Para que ocorra a operação é necessário que, de fato, ocorra um ato negocial, ou seja, deve haver uma efetiva operação mercantil, não bastando que seja uma simples operação. Essa operação mercantil deve ser previamente determinada através de um negócio jurídico para que seja passível de tributação pelo ICMS. Nas palavras de Geraldo Ataliba:

[...] pode-se afirmar que o ICM, por força de exigências constitucionais sistematicamente deduzidas, tem por fulcro as operações, entendido esse conceito como sinônimo de negócios jurídico-mercantis. Só cabe o tributo, pois mediante fato consistente na realização desses negócios. Nenhuma saída, movimentação, deslocamento, transporte ou manipulação de bens, por qualquer pessoa, a qualquer momento, propiciará a incidência do ICM se nela (operação) não estiver fundamentado. Essa é a condição essencial, mínima, atômica, na fenomenologia da incidência do ICM.²⁷

A título de complementação, destaca-se a elucidação de Roque Antônio Carraza:

(...) para que um ato configure operação mercantil e, portanto, seja considerado relevante para fins de incidência do ICMS, imprescindível se faz que seja praticado em um contexto de atividades empresariais; que tenha por finalidade (pelo menos em princípio) o lucro e tenha por objeto uma mercadoria.²⁸

Ademais, esta operação mercantil deve representar uma circulação jurídica de mercadoria. Para Geraldo Ataliba e Cleber Giardino circulação e mercadorias são os adjetivos que restringem o conceito de operação mercantil:

Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.²⁹

Desse modo, o critério material do ICMS é a circulação de mercadoria. Essa circulação referida na norma trata-se de uma circulação jurídica, ou seja, deve haver troca de titularidade para que ocorra a relação jurídica tributária. Dessa forma, a mera circulação física não representa fato gerador do imposto.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Núcleo da definição constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 25/26, julho/dezembro, 1983, p. 109.

²⁸ CARRAZA, Roque Antônio, ICMS. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

²⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. 7ª ed. Revista do Direito Tributário vols. 25/26. São Paulo, 2004, p105.

Portanto, a circulação que enseja o fator gerador do imposto compreende apenas aquela em que ocorre a transferência de titularidade, ou seja, a circulação jurídica.

Nessa linha de pensamento, de acordo com a própria Constituição Federal, nos termos do inciso V, do artigo 150, pelo princípio da liberdade de tráfego veda-se tributar a circulação em que não haja troca de mercadoria ou a circulação fática:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

No entanto, ressalva-se que a Lei Complementar Kandir prevê hipótese de tributação mesmo quando não há transferência de titularidade, ou seja, a mera circulação fática seria considerada fator gerador do ICMS:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Entretanto, apesar da previsão legal do dispositivo, já é pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o deslocamento para mesmo titular não constitui fato gerador do ICMS, justamente por não ocorrer troca de titularidade, sendo nesse sentido a Súmula 166 do referido Tribunal Superior, que, *in verbis*, preceitua que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Destaca-se, neste ponto, alguns julgados do STJ sobre o tema:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” de mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a Súmula 166 do STJ. Incidência da Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido”. (AgRg no AREsp 69931/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012)

“TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS DA MESMA EMPRESA – NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – PRECEDENTES. 1. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador

deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. Incidência da Súmula 166/STJ, que determina: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. 3. Precedentes: AgRg no Ag 1.068.651/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5.3.2009, DJe 2.4.2009; REsp 772.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 26.4.2007, p. 219. Agravo regimental improvido”.(AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010)

Ressalta-se, no entanto, que esse entendimento sobre a necessidade de transferência da titularidade não isenta o contribuinte da observância às obrigações acessórias, como, por exemplo, a emissão de nota fiscal de simples remessa.

Passando-se à análise específica das nuances relativas à mercadoria, tem-se que esta é objeto da operação mercantil, devendo ser um bem móvel produzido com a finalidade de mercancia, ou seja, visando a destinação ao mercado de consumo ou à comercialização. Seu propósito, portanto, é a destinação comercial.

Importante destacar que o termo “mercadoria” se difere de “bem”. De acordo com Eduardo Jardim “No âmbito do direito tributário a palavra bem significa objeto corpóreo destinado a uso pessoal, ou seja, trata-se de algo fora do comércio. Opõe-se a mercadoria, que significa produto corpóreo destinado ao comércio.” Baleeiro nos propicia um exemplo ao dizer: “um sapato exposto numa vitrine é uma mercadoria, enquanto adquirido por alguém e uma vez calçado transforma-se em bem, Essa sutil diferença entre bem e mercadorias pode suscitar consequências relevantíssimas na área tributária”³⁰.

Ainda, é importante destacar que a mercadoria pode ser um objeto corpóreo, ou seja, possuir existência física, concreta e visível, mas também pode ser incorpóreo, como por exemplo, a energia elétrica, que possui apenas existência abstrata. Conforme aponta José Eduardo Soares de Melo:

Mercadoria é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea), conforme previsto no Art.155,§ 3º, CF.³¹

³⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário jurídico tributário. São Paulo: Saraiva. 1995. p. 13

³¹ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12ª ed. São Paulo, 2012, p. 18.

Ademais, destaca Paulo de Barros Carvalho que o que determina a natureza mercantil de um objeto é a sua finalidade:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadoria.³²

Em conclusão, para que ocorra o critério material do ICMS sobre a hipótese de incidência “circulação de mercadoria” é imprescindível a coexistência dos três pressupostos aqui explanados: operação, circulação e mercadoria. Dessa forma, basta que um deles não se verifique para que não ocorra o critério material e, conseqüentemente, não fique verificada a hipótese de incidência do imposto descrito.

O grande cerne da questão da inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS na conta de energia elétrica esta dentro deste aspecto, uma vez que na transmissão ou distribuição de energia até chegar ao destinatário final, que é o consumidor, ocorre apenas circulação de fato, não havendo troca de titularidade e, como consequência, não há que se falar em circulação de mercadoria, conforme descrito na regra matriz de incidência do ICMS.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza afirma que estas etapas são atividades meio e, por isso, não tipifica a circulação de mercadoria:

O elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, operação autônoma de circulação de energia elétrica. É, na verdade, o meio necessário à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS.³³

Dessa forma, apenas o ocorre a circulação de fato, e não a jurídica, inviabilizando, portanto, a cobrança do ICMS sobre a TUST e a TUSD. Assim, apesar de ter a intenção comercial de uma mercadoria, não é possível configurar circulação jurídica por não ocorrer transmissão de posse ou propriedade de um sujeito passivo a outro.

Ademais, o fato de a energia elétrica passar por várias torres de transmissão de distribuição não significa que está ocorrendo circulação de mercadoria, pois não

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM. São Paulo, 1981, p. 207.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 294

houve troca de titularidade. Estas são apenas atividades meio para atingir a atividade fim, que é a efetiva entrega da mercadoria ao consumidor. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

Portanto, apenas por “ficção” é que se pode entrever, na “circulação” de energia elétrica, duas operações distintas: uma, da fonte geradora à rede distribuidora; outra, desta ao consumidor final. A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é - e nem pode vir a ser - contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas viabiliza, nos termos acima expostos.³⁴

6.1.2 Critério temporal

Novamente, remete-se à Lei Complementar 87/1996 para a análise do critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS sobre a energia elétrica. O art. 12, I, do referido diploma normativo dispõe o fato gerador do imposto ocorre, quando em situação regular, no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

No entanto, a previsão legislativa acima exposta mostra-se em dissonância com o entendimento dos tribunais superiores brasileiros. Conforme já visto, de acordo com a Súmula 166 do STJ, entendimento também adotado pelo Supremo Tribunal Federal, apenas ocorre efetivamente a circulação jurídica quando há transferência de titularidade. Assim, somente pode-se afirmar que houve ocorrência do fato gerador ensejador do pagamento de ICMS se houver saída de mercadoria do estabelecimento para outro titular, não configurando o fato gerador de incidência do ICMS a saída para estabelecimento do mesmo titular.

Entretanto, na transmissão e distribuição de energia não há saída do estabelecimento, uma vez que essas etapas antecedem a venda da mercadoria, que é efetivamente o consumo da energia, de modo que não são consideradas mercadorias propriamente ditas, já que são atividades que fazem parte do processo de fornecimento de energia elétrica.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 294.

Quando existe a transmissão e distribuição de um ponto para outro não há troca de mercadoria ou troca de titularidade, porque ainda não ocorreu a saída do estabelecimento do contribuinte, mesmo que seja de uma distribuidora ou de uma transmissora, razão pela qual não se verifica a ocorrência do fato gerador do imposto.

A TUST e a TUSD incidem sobre a atividade meio, e o que importa para instituição do ICMS é a atividade fim, ou seja, a mercadoria propriamente dita. E a energia só se considera para cálculo do ICMS no momento que há a sua saída do estabelecimento da transmissora ou distribuidora de energia para o consumidor. Esses serviços simplesmente permitem que a energia elétrica esteja ao alcance do usuário.

Em razão de todas as considerações feitas é que o STJ determinou que o ICMS incidente sobre o valor da tarifa de energia elétrica corresponde à demanda de potência efetivamente utilizada. Esta determinação ocorreu na discussão da legalidade de cobrança sobre a fatura mínima por não ter ocorrido o consumo. Nesse sentido é a Súmula 391 do Superior Tribunal de Justiça: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”

A fatura mínima, também denominada de custo de disponibilidade, é um valor cobrado pela concessionária para disponibilizar a eletricidade independente do uso. Ela inclui, portanto, os custos de toda a infraestrutura elétrica para garantir a eletricidade e, mesmo que não haja nenhum consumo, necessita-se pagar somente pelo fato de a energia estar disponível para o uso.

Desse modo, a ilegalidade reside no fato de que não há a saída da energia para o consumo, mas tão somente sua disponibilidade para tanto. No entanto, não havendo a efetiva troca de titularidade sobre essa potência contratada, porquanto esta só incide quando há a saída, e não havendo utilização, o consumo não foi efetivo. Essa potência mínima contratada, tratando-se de mera disponibilidade, não pode ser considerada, então, como transferência de titularidade. O consumo efetivo de energia é que caracteriza a circulação jurídica.

Fez-se aqui a especificação de uma situação regular, uma vez que, havendo irregularidade, por entendimento dos tribunais e da doutrina, não há incidência do ICMS em razão de o consórcio irregular configura ausência da operação de energia elétrica sob o aspecto jurídico tributário. Por este motivo, analisa-se o consumo

atrelado a uma ocasião de regularidade, consoante a explanação de Roque Antônio Carrazza:

Dentre estas alternativas, a legislação optou pela descrição de uma operação jurídica que possibilite o consumo de energia elétrica. Portanto, atualmente, a hipótese de incidência do ICMS-Energia Elétrica é consumir, por força de um negócio jurídico, energia elétrica. Desde já anotamos que, ao aludirmos ao consumo, estamos a pensar numa situação de regularidade, em que este vem apurado, temporânea e corretamente, pela concessionária, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo. Claro está que, havendo situação de irregularidade (v.g. um furto de energia elétrica), tais diretrizes mudam de figura.³⁵

6.1.3 Critério quantitativo

Primeiramente, é importante recordar que o Princípio da Legalidade é a base primordial do Direito Tributário. Com este fundamento, o art. 146, III, 'a' da Constituição Federal dispõe que é necessária Lei Complementar para disciplinar a base de cálculo dos impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Tal exigência de lei complementar é totalmente justificada, conforme preceitua Ives Gandra da Silva:

Sendo um imposto nacional de competência dos Estados, com implicações várias decorrentes do princípio da não-cumulatividade, à evidência, teria que possuir um regramento supra-ordinário maior que o dos outros impostos, a fim de evitar conflitos desnecessários e violações à estabilidade do sistema. Esta é a razão pela qual pormenorizou o constituinte as áreas maiores de atuação da lei complementar no que diz respeito ao ICMS.³⁶

Conforme já explanado anteriormente, no critério quantitativo observam-se quais os componentes dispostos na lei que integram a base de cálculo do ICMS sobre a conta de energia. Consoante a Constituição Federal, o art. 13, I e §1º da Lei Kandir estabelece a composição da base de cálculo:

³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 292.

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 632.

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

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

(...)

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

Assim, deste dispositivo, apenas compõem a base de cálculo o montante do próprio imposto, frete, seguro e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas e descontos sob condição.

Considera-se que esses componentes, que devem ser incluídos na base de cálculo, se relacionam com gastos diretos para que a mercadoria seja vendida. Assim, são despesas acessórias que são despendidas no momento da venda, quando ocorre a troca de titularidade, necessárias para que o produto chegue ao consumidor ou que, de alguma forma, altera o preço de venda. Todavia, é vinculada sempre ao momento de troca de titularidade.

Neste ponto, surge uma dúvida relativamente à inclusão desses custos no âmbito das “demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas”. Entretanto, além do fato de serem atividades meio, em observância ao princípio da legalidade essas importâncias estão inseridas dentro do gênero de seguro e juros. Assim, devido à legalidade restrita, não se amplia esse termo para qualquer outro tipo de tarifa. Caso isso ocorresse, configuraria violação ao princípio da legalidade, cuja observância obrigatória é de importância incontestável.

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

Perceba-se, portanto, que os custos de transmissão e distribuição não são componentes da base de cálculo do ICMS, especialmente por serem custos intermediários de atividades meio e, ainda que se considere que a TUST e a TUSD constituem serviços essenciais ao fornecimento da energia elétrica, não há previsão constitucional ou legal da incidência do imposto nesse caso, ou seja, tal cobrança

ofenderia o princípio da legalidade tributária. Nesse sentido, destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen:

Transmissão e distribuição de energia elétrica. 'As linhas de transmissão e de distribuição são meios necessários para a propagação do campo elétrico gerado na fase de geração de energia elétrica, produzindo efeitos nos elétrons livres existentes na fiação da residência do consumidor. Nesse passo, inexistindo qualquer prestação de serviço de transporte nas linhas de transmissão e distribuição, concluímos que a atividade praticada pelas concessionárias não se subsume ao aspecto material do ICMS. Portanto as receitas auferidas pelas concessionárias de transmissão e distribuição a título de encargos de conexão e uso da rede não devem fazer parte da base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual' (Neto, horário Villen. A Incidência do ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. RET nº 32, jul/ago/03, p. 41). Não-incidência sobre a TUSD e a TUST. '(...) como a Constituição e a LC nº 87/96 proveem a incidência do ICMS sobre o efetivo fornecimento de energia, no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto (disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia).³⁷

Ressalta-se que, diante da clara inexistência de previsão legislativa sobre a inclusão das tarifas em comento na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica, houve movimentação no Congresso Nacional para aprovação de um Projeto de Lei Complementar e uma Proposta de Emenda Constitucional para alterar a Lei Kandir e a Constituição Federal, visando a inclusão da TUST, da TUSD e de outros custos na base de cálculo do ICMS sobre a conta de energia.

Verifica-se, desse modo, a grande repercussão que a lacuna legislativa no que concerne ao tema provoca na esfera jurídica dos contribuintes e da própria Administração Pública, fato este reconhecido pelo Poder Legislativo ao suscitar a edição de normas tendentes a regular a questão, uma vez que, no Direito tributário, não é legítima qualquer presunção no que concerne à base de cálculo do imposto.

O Projeto de Lei Complementar acima referido é o PLC 352/2002, apresentado no dia 06 de dezembro de 2002, com o objetivo de alterar a Lei de maior importância para o ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996, a fim de estabelecer que a incidência do ICMS sobre a energia elétrica alcance todas as etapas, desde a produção ou importação até a sua destinação final. Veja-se:

PLP 352/2002
Autor: Senado Federal - LUCIO ALCANTARA - PSDB/CE
Apresentação: 06/12/2002

³⁷ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2014. p. 394.

Ementa: Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências.

Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.2º (...)

(...)

§ 3º A incidência do imposto sobre energia elétrica alcança todas as etapas, desde a produção ou importação até a sua destinação final, tais como a transmissão, a distribuição, a conexão, a conversão e a comercialização.”

(...) (NR)

“Art. 9º (...)

(...)

§1º (...)

(...)

II – às empresas de geração, importação, transmissão, distribuição, ou comercialização de energia elétrica, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a sua destinação final, sendo seu cálculo efetuado sobre o valor total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, assegurado seu recolhimento ao Estado de localização do destinatário final. (...)” (NR)

“Art. 13. (...)

(...)

VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor:

a) da operação de que decorrer a entrada de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo;

b) total cobrado do adquirente, nele computados todos os encargos, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão e distribuição, em relação à entrada de energia elétrica;

(...)

§ 1º (...)

(...)

II(...)

(...)

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

(...)” (NR)

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 06 de dezembro de 2002

Senador Ramez Tebet

Presidente do Senado Federal

Conforme observado, este projeto visa a alteração dos artigos que versam sobre a hipótese de incidência (art. 2º) do ICMS, substituição tributária (art. 9º) e base de cálculo (art. 13), justamente para que seja incluída a TUST e a TUSD como

elementos quantitativos do imposto. Entretanto, ao fim, este projeto foi transformado na Lei Complementar 138/2010, sem inclusão dessa parte no texto final.

A outra manifestação legislativa, a Proposta de Emenda à Constituição nº 285/204, visou o mesmo objetivo da PLP 352/2002:

PEC 285/2004

Proposta de Emenda à Constituição

Autor: Poder Executivo

Apresentação 01/06/2004

Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. (Desmembramento da PEC nº 255, de 2004, contendo os arts. 22, VIII, 34, V, c, 36, V, 61, § 3º; 100, § 1º, 105, III, d, 149-A, parágrafo único, 150, § 6º; 152-A, 153, § 3º, V; 155, § 2º, II, c, IV, a, b, V, a, b, c, d, e, VI, a, b, c, d, e, f, g, h, i, j, l, VII, a, b, c, d, VIII, IX, a, c, X, e, XI, XII, a, b, f, g, h, i, j, l, m, n, o, XIII, a, b, c, d, e, § 7º, I, II, 158, III, 179 constantes do art. 1º, os arts. 95, 96, parágrafo único I, II, III e 97 constantes do art. 2º, que trata do Ato das Disposições Transitórias, a integra dos arts. 3º, 8º e 9º).

Dados Complementares:

Altera a Constituição Federal de 1988. (Desmembramento da PEC nº 255, de 2004 que é parte desmembrada remanescente da PEC nº 228, de 2004, esta última originada da PEC nº 41, de 2003). Proposta chamada de "Minirreforma ou Reforma Tributária".

Art. 155(...)

(...)

§ 7º Ressalvado o disposto no § 2º, x, 'b', a incidência do imposto de que se trata o inciso II da caput, sobre energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasoso dele derivados:

I – ocorre em todas etapas da circulação, desde a saída do estabelecimento produtor ou a importação até a sua destinação final;

II – em relação à energia elétrica ocorre também nas etapas de transmissão, de distribuição, de conexão e de conversão, até a sua destinação final. (NR)

Esta PEC foi declarada prejudicada, em face de aprovação da PEC 58/2007, que não incluiu este texto não versão final.

Portanto, há provocação legislativa para que estas tarifas sejam inseridas na base de cálculo do ICMS incidente sobre a conta de energia elétrica, restando claro o reconhecimento, pelo Poder Legislativo, da ausência de lei sobre esse aspecto.

A linha de pensamento que sustenta a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS afirma que as tarifas seriam equivalentes a um "frete", o que justificaria seu incremento na forma de se calcular o imposto. Entretanto, não há equivalência na situação fática de ambos os institutos, uma vez que, diferentemente do frete, relativamente às tarifas não há uma contratação.

Ademais, ainda que houvesse similitude fática, há vedação legal expressa de aplicação da analogia para exigir tributo, conforme preceitua o art. 108, §1º do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Assim, considerando que a alteração da base de cálculo do tributo está inserida no âmbito de sua exigência, não pode ser usada a analogia para que sejam incluídas as tarifas na base de cálculo do ICMS.

Ainda na tentativa de regulamentar tal situação, os Estados, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicaram dois convênios que preveem a inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS. São os convênios CONFAZ 95/05 e 117/04:

Convênio 95/05, Cláusula primeira Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, a empresa distribuidora de energia elétrica deverá emitir mensalmente nota fiscal, modelo 6, a cada consumidor livre ou autoprodutor que estiver conectado ao seu sistema de distribuição, para recebimento de energia comercializada por meio de contratos a serem liquidados no âmbito da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, ainda que adquirida de terceiros.

Parágrafo único. A nota fiscal prevista no caput deverá conter:

I - como base de cálculo, o valor total dos encargos de uso relativos ao respectivo sistema de distribuição, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;

II - a alíquota interna aplicável;

III - o destaque do ICMS.

Cláusula segunda

Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2005.

Manaus, AM, 30 de setembro de 2005.

Convênio 117/04: Cláusula primeira Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e pelo uso dos sistemas de transmissão ao consumidor que, estando conectado diretamente à Rede Básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio.

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado diretamente à Rede Básica de transmissão de energia elétrica deverá:

I - emitir nota fiscal, modelo 55, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações

de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

- a) como base de cálculo do imposto, o montante correspondente a soma dos valores da conexão e encargo de uso do sistema de transmissão pagos às empresas transmissoras, e quaisquer outros encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;
 - b) a alíquota aplicável;
 - c) o destaque do ICMS;
 - (...)
- Foz do Iguaçu, PR, 10 de dezembro de 2004.

Apesar da validade dos convênios por força constitucional em termos do ICMS, regulados pela lei complementar 24/75, são limitados a tratar de benefícios fiscais tributários relativos ao ICMS e não de critérios instituidores de tributo, como, no caso, a base de cálculo. Ademais, conforme já mencionado, somente Lei Complementar pode definir base de cálculo de imposto, de modo que convênio obviamente não é forma legítima para regular tais definições tributárias.

Em conclusão, pelo critério quantitativo, também é ilegal a inclusão da TUSD/TUST na base de cálculo por falta de previsão em Lei Complementar que regulamenta tal situação.

6.2 A LEGALIDADE DA COBRANÇA PELA ÓTICA DO FISCO

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

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

O ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo da energia elétrica. Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia apta a ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por único sujeito passivo o consumidor final.³⁸

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

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

Segundo levantamento realizado pelas autoridades fazendárias dos Estados e do Distrito Federal, o valor do ICMS sobre a TUST/TUSD corresponde a cerca de 44% do valor do ICMS arrecadado com energia elétrica³⁹, sendo que a queda da arrecadação forçaria, nesse caso, os Estados a criarem novos tributos ou majorarem as alíquotas dos tributos já existentes, inclusive a alíquota do próprio ICMS sobre energia elétrica.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006., p. 225

³⁹ <https://jota.info/tributario/icms-incide-sobre-tarifa-de-distribuicao-de-energia-21032017>. Acesso em: 20.05.2019.

7 JURISPRUDÊNCIA

No STJ a jurisprudência majoritária desde 2000 foi no sentido de que há ilegalidade na cobrança de ICMS sobre os valores da TUST/TUSD, seguindo o entendimento que o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia que sai do estabelecimento fornecedor é efetivamente consumida. Nesse sentido, veja-se alguns julgados prolatados pelo referido Tribunal Superior:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA. ILEGITIMIDADE. PRECEDENTES. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST E TUSD). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 166/STJ. PRECEDENTES. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de o contribuinte pagar ICMS sobre os valores cobrados pela transmissão e distribuição de energia elétrica, denominados no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). 2. A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, nos casos de discussão sobre a cobrança de ICMS, a legitimidade passiva é do Estado, e não da concessionária de energia elétrica. Precedentes. 3. A Súmula 166/STJ reconhece que "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). Precedentes. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1359399 MG 2012/0269472-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 11/06/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/06/2013)

(2ª Turma – ICMS não incide sobre a TUSD)

EMENTA: 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. 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). (...) 7. Recurso Especial não provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.649.658 - MT, Relator(a): MINISTRO HERMAN BENJAMIN, julgado em 20/04/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe- 05/05/2017)

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA INEXIGIBILIDADE DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE

MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS COM INCLUSÃO EM SUA BASE DE CÁLCULO DAS TARIFAS DE USO DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST, TUSD). IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST, TUSD), já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. Incidência da Súmula no 166 do STJ. 2. Recurso PROVIDO. (STJ - ProAfR no REsp: 1699851 TO 2017/0240899-7, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 28/11/2017, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 15/12/2017)

Entretanto, em março de 2017, em uma decisão surpreendente da 1º turma do STJ, manifestou-se o Tribunal pela legalidade da inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS, em razão da indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição. O posicionamento restou firmado no REsp 1.163.020, contrariando a jurisprudência dominante no Tribunal até então. Essa decisão foi sucedida de outras diversas decisões que retomaram o entendimento contrário e dominante no STJ:

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. 2 A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo sendo certo que a etapa transmissão/distribuição não cuida atividade meio, mas sim atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. (REsp 1163020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017)

O caso foi levado até o STF, onde se esperava a sua definição. Todavia, em agosto de 2017, o Supremo, em julgamento do Recurso Extraordinário 1.041.836, manifestou-se pela negativa de questão constitucional. Como consequência, tem-se o reconhecimento de matéria infraconstitucional, cuja competência para a decisão final é do próprio STJ.

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 controvérsia 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. (RE 1041816 RG, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 04/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 16-08-2017 PUBLIC 17-08-2017)

No STJ, ao analisar a controvérsia, o relator do caso na Primeira Seção, Herman Benjamin, destacou a relevância da matéria para o orçamento dos estados, justificando o julgamento sob o rito dos recursos repetitivos para definir a tese a ser aplicada nesses casos.

Em dezembro de 2017, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a matéria será julgada seguindo o rito de repetitivos. O tema foi afetado sob o número 986 e foram escolhidos para o julgamento os recursos: REsp 1.692.023, REsp 1.699.851 e REsp 1.163.020. Com a afetação passa-se a observar as disposições do art. 1037, II, do CPC⁴⁰, havendo a suspensão nacional de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

O relator frisou que “a TUSD e a TUST são tarifas que têm como suporte jurídico o mesmo dispositivo legal”, o que explica o julgamento conjunto dos três recursos elencados. A proposta de afetação foi aprovada por maioria. Até a conclusão do presente trabalho não houve decisão definitiva pelo Superior Tribunal de Justiça.

⁴⁰ Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036 , proferirá decisão de afetação, na qual:

(...)

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

8 CONCLUSÃO

Este trabalho visou realizar considerações sobre a legalidade ou ilegalidade da 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 ICMS na conta de energia elétrica, analisando vários aspectos e princípios atinentes ao Direito Tributário e ao Direito Público de maneira geral.

É importante deixar claro que a cobrança dessas tarifas são previstas em Lei e, portanto, são passíveis de cobrança. O que se discute é legalidade ou não da inclusão destas na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Foram considerados três aspectos da matriz de incidência tributária do ICMS sobre energia elétrica para concluir sobre a ilegalidade do tema. Em primeiro lugar, o critério material, que determina que para ocorrer a incidência do imposto é necessário que haja uma operação mercantil de circulação jurídica de mercadoria. Ou seja, deve-se haver troca de titularidade entre os sujeitos para que ocorra a incidência tributária. No caso da transmissão e distribuição não ocorre troca de titularidade, ocorre apenas a circulação de fato, portanto, não são passíveis de tributação do ICMS

Em segundo, o critério temporal, em que a ocorrência do fato gerador do ICMS é a saída do estabelecimento do contribuinte ao consumidor final. Assim, a transmissão e distribuição são atividades meio para que a energia chegue ao consumidor final e, portanto, não se tributa essas atividades.

Por fim, o critério quantitativo, relativamente ao qual, por falta de previsão em lei complementar, a transmissão e distribuição não podem ser incluídas como componentes da base de cálculo, sendo o princípio da legalidade o pilar do Direito Tributário.

Dessa forma, por esses três motivos, é razoável se concluir pela ilegalidade da inclusão da TUSD e da TUST na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica, posicionamento este considerado o mais acertado no presente trabalho.

A corrente defensora da legalidade da inclusão das tarifas na base de cálculo do ICMS, notadamente os Fiscos e Procuradorias Estaduais, afirma que são indissociáveis as fases de geração, transmissão e distribuição de energia, razão pela qual não poderiam ser deduzidas da base de cálculo do ICMS. Não há dúvida

da necessidade destes componentes para o processo de obtenção de energia aos consumidores finais, entretanto, sem a previsão legal de inclusão na base de cálculo destes componentes, não se pode ensejar tributação.

Complementa essa corrente, ainda, que, se excluídas as tarifas, serão ocasionados sérios prejuízos aos cofres públicos, pois, além de gerar a necessidade de devolução dos últimos 5 anos do imposto cobrado com as tarifas incluídas na base de cálculo, consolidará a impossibilidade da cobrança futura.

Não há dúvidas de que os tributos constituem uma das principais fontes de recursos financeiros para possibilitar que o Estado execute as suas obrigações constitucionais e atenda às necessidades públicas. No entanto, ao instituir o tributo, o ente legiferante deve estar vinculado aos limites expressamente descritos no texto constitucional, não podendo justificar o cunho econômico e social para tributar de forma indevida.

Embora seja razoável e sensata a conclusão de que os custos referentes a tais tarifas, pelos motivos já expostos, não possam ser incluídos na base de cálculo do ICMS, ressalva-se a pendência de resolução da controvérsia pelo Superior Tribunal de Justiça, de acordo com o rito de repetitivo por este tribunal superior.

Desse modo, embora a corrente que sustenta a ilegalidade da inclusão das tarifas na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica, a qual é defendida no presente trabalho, seja de grande notoriedade e esteja em consonância com os princípios e garantias fundamentais inerentes aos administrados, prevalecerá a decisão a ser futuramente exarada pelo STJ. No entanto, ressalta-se que motivação política não pode ser utilizada para violar princípios constitucionais tão essenciais como são a legalidade estrita e tipicidade cerrada, que são essenciais para assegurar a eficácia do princípio segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: ed. Saraiva, 2012.
- CHIESA, Clélio. *ICMS, Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 288.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁLVARES, Walter Tolentino. *Direito da Energia*. v.1, Belo Horizonte, 1974.
- MELO, José Eduardo Soares. *ICMS Teoria e Prática*. 12ª ed., São Paulo: Dialética, 2012.
- EL HAGE, Fábio et al. *A Estrutura Tarifária da Energia Elétrica: teoria e aplicação*. Rio de Janeiro, 2011.
- CHIESA, Clélio. *ICMS, Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *Núcleo da definição constitucional do ICM*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VII, n. 25/26, julho/dezembro, 1983.
- CARRAZA, Roque Antônio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. *Núcleo da Definição Constitucional do ICM*. 7ª ed. Revista do Direito Tributário vols. 25/26. São Paulo, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 12ª ed. São Paulo, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*. São Paulo, 1981.

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

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

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

<https://jota.info/tributario/icms-incide-sobre-tarifa-de-distribuicao-de-energia-21032017>]. Acesso em: 20.05.2017.