



UFRRJ

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL
DO RIO DE JANEIRO

IEC
INSTITUTO DE ESTUDIOS
CONSTITUCIONALES

RDPCC

Revista de Direito Público Contemporâneo

Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Emerson Moura, UFRRJ

Instituto de Estudios Constitucionales da Venezuela
Prof. Dr. Alexander Espinoza Rausseo, IEC



RDPC

Revista de Direito Público Contemporâneo

Ano nº 02 | Volume nº 02 | Edição Nº 02 | Jan/Jun 2017

Año nº 02 | Volumen nº 02 | Edición Nº 02 | Julio/Diciembre 2017

Fundador:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.

Editores-Chefes | Editores-Jefes:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.

Prof. Dr. Alexander Espinoza Rausseo, UEC.

Equipe Editorial | Equipo editorial:

Amanda Pinheiro Nascimento

Camila Pontes da Silva

Jonathan Mariano

Gabriela Rabelo Vasconcelos

Thiago Alemão

Diagramação | Diagramación:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.



UFRRJ

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL
DO RIO DE JANEIRO



IEC
INSTITUTO DE ESTUDIOS
CONSTITUCIONALES

Revista de Direito Público Contemporâneo
Revista de Derecho Público Contemporáneo
Journal of Contemporary Public Law

Conselho Editorial Internacional | Consejo Editorial Internacional
International Editorial Board

Sr. Alberto Levi, Università di Modena e Reggio Emilia, Emilia-Romagna, Italia.
Sr. Alexander Espinoza Rausseo, Instituto de Estudios Constitucionales, Caracas.
Sr. Jorge Miranda, Universidade de Lisboa, Lisboa.
Sr. Luis Guillermo Palacios Sanabria, Universidad Austral de Chile (UACH), Chile.
Sra. Isa Filipa António, Universidade do Minho, Braga, Portugal, Portugal
Sra. Maria de Los Angeles Fernández Scagliusi, Universidad de Sevilla, Sevilla.
Sr. Mustafa Avci, University of Anadolu Faculty of Law, Eskişehir.
Sr. Olivier Deschutter, New York University, New York.

Conselho Editorial Nacional | Consejo Editorial Nacional
National Editorial Board

Sra. Adriana Scher, Centro Universitário Autônomo do Brasil, UNIBRASIL, Curitiba, PR.
Sra. Ana Lúcia Pretto Pereira, Centro Universitário Autônomo do Brasil, UniBrasil, Curitiba, PR, Brasil.
Sr. Bráulio de Magalhães Santos, Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF, Governador Valadares,
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, FGV, São Paulo, SP, Brasil.
Cavichioli Paulo Afonso Cavichioli Carmona, UNICEUB - Centro Universitário de Brasília, Brasil
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil.
Sr. Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Pontifícia Universidade Católica, PUC, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
Sr. Emerson Affonso da Costa Moura, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, UFRRJ, RJ, Brasil.
Sr. Emerson Gabardo, Pontifícia Universidade Católica, PUC, Curitiba, PR, Brasil.
Sr. Eros Roberto Grau, Instituto Brasiliense de Direito Público, IDP, Brasília, DF, Brasil.
Sr. Ingo Sarlet, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUC, RS, Brasil.
Sr. Jamir Calili, Universidade Federal de Juiz de Fora, Governador Valadares, MG, Brasil.
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, UNIBRASIL, Curitiba, PR, Brasil.
Sr. Philip Gil França, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUC-RS, Brasil.
Dr. Plauto Cavalcante Lemos Cardoso, Associação Argentina de Justiça Constitucional (AAJC), Brasil
Sr. Rafael Santos de Oliveira, Universidade Federal de Santa Maria, UFSM, Santa Maria, RS, Brasil.
Sra. Regina Vera Villas Boas, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUCSP, São Paulo, SP,
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
Sr. Yuri Schneider, Universidade do Oeste de Santa Catarina, UNOESC, SC, Brasil.

Avaliadores | Evaluadores | Evaluators

Sra. Adriana Scher, Centro Universitário Autônomo do Brasil, UNIBRASIL, Curitiba, PR.
Sr. Alberto Levi, Università di Modena e Reggio Emilia, Emilia-Romagna, Itália.
Sr. Alex Assis de Mendonça, A faculdade de economia e finanças Ibmec, IBMEC, Rio de Janeiro, RJ,
Sr. Alexander Espinoza Rausseo, Instituto de Estudios Constitucionales, IEC, Caracas, Venezuela.
Sr. Alex Cavalcante Alves, Instituto Brasiliense de Direito Público, IDP, Brasília, DF, Brasil
Sra. Amanda Cataldo de Souza Tilio dos Santos, Pontifícia Universidade Católica, PUC-RJ,
Sr. Bráulio de Magalhães Santos, Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF, Governador Valadares, MG,
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, FGV, São Paulo, SP, Brasil.
Cavichioli Paulo Afonso Cavichioli Carmona, UNICEUB - Centro Universitário de Brasília, Brasil
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil.
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, UFF, Niterói, RJ, Brasil.
Sr. Emerson Affonso da Costa Moura, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, UFRRJ, RJ, Brasil.
Sr. Emerson Gabardo, Pontifícia Universidade Católica, PUC, Curitiba, PR, Brasil.
Sra. Isa Filipa António, Universidade do Minho, Braga, Portugal, Portugal
Sr. Jamir Calili, Universidade Federal de Juiz de Fora, Governador Valadares, MG, Brasil.
Sr. Manoel Messias Peixinho, Pontifícia Universidade Católica, PUC, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
Sra. Patrícia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Rio de Janeiro, RJ,
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, UNIBRASIL, Curitiba, PR, Brasil.
Sr. Paulo Roberto dos Santos Corval, Universidade Federal Fluminense, UFF, Niterói, RJ, Brasil.
Sr. Philip Gil França, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUC-RS, Brasil.
Dr. Plauto Cavalcante Lemos Cardoso, Associação Argentina de Justiça Constitucional (AAJC), Brasil
Sr. Rafael Santos de Oliveira, Universidade Federal de Santa Maria, UFSM, Santa Maria, RS, Brasil.
Sra. Regina Vera Villas Boas, Pontifícia Universidade Católica PUCSP, São Paulo, SP,
Sr. Victor Aguiar Jardim de Amorim, Instituto de Direito Público, Brasília Brasil., Brasil
Tatiana Vieira de Moraes, Brasil
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
Sr. Yuri Schneider, Universidade do Oeste de Santa Catarina, UNOESC, SC, Brasil.

Editores-Chefes | Editor-in-Chief

Sr. Emerson Moura, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Alexander Espinoza Rausseo, Instituto de Estudios Constitucionales, Caracas.

Revista de Direito Público Contemporâneo

Journal of Contemporary Public Law

Sumário:

| | |
|--|------------|
| APRESENTAÇÃO | 006 |
| Emerson Affonso da Costa Moura | |
| O SINDICALISMO CONTEMPORÂNEO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - THE CONTEMPORARY SYNDICALISM IN THE DEMOCRATIC STATE OF LAW | 007 |
| Luciana Costa Poli, Bruno Ferraz Hazan | |
| DAS UN-ABKOMMEN GEGEN DIE KORRUPTION UND DAS INSTITUT DER ANONYMEN ANZEIGE: AUSWIRKUNG AUF DAS BRASILIANISCHE RECHTSSYSTEM | 032 |
| Paulo Ricardo Schier | |
| ARMADILHAS NO DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO EM CONTEXTOS DEMOCRÁTICOS | 060 |
| Paulo Ricardo Schier | |
| A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS TARIFAS DO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL | 074 |
| Cássio de Lima Lopes | |
| DILEMAS DO ESTADO CONSTITUCIONAL: DA EXPECTATIVA DOS TRATADOS AO FUROR LEGISLATIVO INTERNO | 100 |
| Plauto Cavalcante Lemos Cardoso | |
| EM BUSCA DA FUNDAMENTAÇÃO PERDIDA. (ANÁLISE CRÍTICO-DOGMÁTICA AO PROCESSO CIVIL BRASILEIRO | 116 |
| Danilo Nascimento Cruz | |
| O ESTADO DE COISAS INCONSTITUCIONAL AMBIENTAL | 136 |
| Bleine Queiroz Caúla, Francisco Lisboa Rodrigues | |
| A REDEMOCRATIZAÇÃO DA POLÍCIA MILITAR E A (IN)EFETIVIDADE DA JUSTIÇA DE TRANSIÇÃO NO BRASIL | 152 |
| Felipe Santos Ferreira, Clara Cardoso Machado Jaborandy e Liziane Paixão Silva Oliveira | |
| O ATIVISMO JUDICIAL EM FACE DO TENSO E FRÁGIL EQUILÍBRIO ENTRE INCLUSÃO SOCIAL E LIVRE-INICIATIVA: O PAPEL DO PODER JUDICIÁRIO NA CONSTRUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E SUA INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO | 174 |
| Antonio Celso Baeta Minhoto e Wallace Ricardo Magri | |

Revista de Direito Público Contemporâneo

Journal of Contemporary Public Law

Resumen:

| | |
|---|------------|
| PRESENTACIÓN | 006 |
| Emerson Affonso de la Costa Moura | |
| EL SINDICALISMO CONTEMPORÁNEO EN EL ESTADO DEMOCRÁTICO DE DERECHO - EL CONTEMPORARY SYNDICALISM EN EL DEMOCRATIC STATE OF LAW | 007 |
| Luciana Costa Poli, Bruno Ferraz Hazan | |
| DAS UN-ABKOMMEN GEGEN DIE KORRUPTION UND DAS INSTITUT DER ANONYMEN ANZEIGE: AUSWIRKUNG AUF DAS BRASILIANISCHE RECHTSSYSTEM | 032 |
| Paulo Ricardo Schier | |
| ARMADILLAS EN EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO EN CONTEXTOS DEMOCRÁTICOS | 060 |
| Paulo Ricardo Schier | |
| LA INCIDENCIA DEL ICMS SOBRE LAS TARIFAS DEL USO DE LOS SISTEMAS DE TRANSMISIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA: UN ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL | 074 |
| Cássio de Lima Lopes | |
| DILEMAS DEL ESTADO CONSTITUCIONAL: DE LA EXPECTATIVA DE LOS TRATADOS AL FUROR LEGISLATIVO INTERNO | 100 |
| Plauto Cavalcante Lemos Cardoso | |
| EN BUSCA DE LA FUNDAMENTACIÓN PERDIDA. (ANÁLISIS CRÍTICO-DOGMÁTICO AL PROCEDIMIENTO CIVIL BRASILEÑO | 116 |
| Danilo Nascimento Cruz | |
| EL ESTADO DE COSAS INCONSTITUCIONAL AMBIENTAL | 136 |
| Bleine Queiroz Caúla, Francisco Lisboa Rodrigues | |
| LA REDEMOCRATIZACIÓN DE LA POLÍTICA MILITAR Y LA (IN) EFECTIVIDAD DE LA JUSTICIA DE TRANSICIÓN EN BRASIL | 152 |
| Felipe Santos Ferreira, Clara Cardoso Machado Jaborandy e Liziane Paixão Silva Oliveira | |
| EL ACTIVISMO JUDICIAL EN TAZA Y FRÁGIL EQUILIBRIO ENTRE INCLUSIÓN SOCIAL Y LIBRE-INICIATIVA: EL PAPEL DEL PODER JUDICIAL EN LA CONSTRUCCIÓN DE POLÍTICAS PÚBLICAS Y SU INTERVENCIÓN EN EL ÁMBITO ECONÓMICO | 174 |
| Antonio Celso Baeta Minhoto e Wallace Ricardo Magri | |

A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS TARIFAS DO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

THE INCIDENCE OF ICMS ON THE RATES OF USE OF TRANSMISSION AND DISTRIBUTION SYSTEMS OF ELECTRICAL ENERGY: A JURISPRUDENTIAL ANALYSIS

Cássio de Lima Lopes⁸³

Ana Marlene Gasperin⁸⁴

Resumo: O presente artigo versa sobre a necessidade premente de exclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente sobre as tarifas pagas pelos consumidores a título de transmissão e distribuição de energia elétrica. A fim de alcançar tal intento, analisa-se o conceito das tarifas, o porquê de serem cobradas, bem como as diferenças conceituais e de ordem prática entre os consumidores dos serviços remunerados em parte por tais tarifas – que atualmente são, portanto, contribuintes de ICMS. Ato contínuo, passa-se à análise dos motivos pelos quais os Tribunais pátrios – especialmente o Superior Tribunal de Justiça, embora em menor grau pelo fato de não dispor de muitos processos julgados – vêm excluindo-as ou mantendo-as na base de cálculo do imposto supracitado. Por fim, ao realizar o cotejo entre a fundamentação posta jurisprudencial e doutrinariamente acerca da questão, explicita-se as razões colocadas a favor daqueles que militam para que a exação não incida sobre a TUST e TUSD.

Palavras-chave: TUST.TUSD. Base de cálculo. ICMS. Exclusão.

Abstract: Abstract

The present article deals with the urgent need to exclude the Tax on the Circulation of Goods and Services incident on the tariffs paid by consumers for the transmission and distribution of electric energy. In order to achieve this, we analyze the concept of tariffs, why they are charged as well as the conceptual and practical differences between the

⁸³Advogado atuante na área tributária no escritório *Rocha, Ferracini, Schaurich e Advogados Associados*.

⁸⁴Especialista em ICMS. Pós Graduada em Direito Tributário. Curso Superior de Complementação de Estudos em Direito Tributário - Curso Sequencial. Curso de Extensão em Capacitação de ICMS – RS. Graduada em Letras - Licenciatura Plena em Letras - Português e Literatura de Língua Portuguesa. Técnica em Contabilidade. Professora na Especialização em Direito Tributário – Disciplina: Impostos dos Estados e do DF. Professora na Especialização em Direito Tributário e Imobiliário – Disciplina: Tributos Em Espécie. Proprietária de empresa no segmento de cursos e treinamentos. Instrutora de cursos profissionalizantes nas áreas dos Impostos Estaduais e IPI. Consultora de empresas e escritórios de contabilidade na área fiscal. Ministra cursos e palestras na área do ICMS e do IPI.

consumers of services paid in part by such tariffs - which are currently ICMS taxpayers, therefore. Then, it is analyzed the reasons why our Courts - especially the Superior Court of Justice, although to a lesser extent because they do not have many judged processes - comes excluding them or maintaining them in the tax base of the tax above mentioned. Finally, in making the comparison between the grounds put forward jurisprudentially and doctrinally about the issue, it is made explicit the reasons put in favor of those who militate so that the tax does not fall over TUST and TUSD.

Keywords: TUST.TUSD. Calculation basis. ICMS. Exclusion.

1. INTRODUÇÃO

Hodiernamente – e desde muito – tem se tornado lugar-comum concebermos o Estado como um ente que visa, sobretudo, aumentar suas receitas. Que a coletividade, em tese, é quem usufrui deste aumento de arrecadação, e, ao fim e ao cabo, é ela quem auferes as benesses deste aumento de receitas estatais através da utilização dos mais variados serviços públicos, não se duvida. Todavia, a fim de atingir este intento, nem sempre a figura estatal se vale de meios jurídicos válidos e probos, esquecendo-se, talvez, que não se pode, através da pretensa ideia da busca pelo bem comum, ferir direitos individuais.

Neste contexto, dentre tantos exemplos que se poderia elencar, um em especial merece destaque, pois, além de ser tributo que todos pagamos, encontra-se imerso em um emaranhado de debates jurisprudenciais e doutrinários acerca de sua arrecadação: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Insta asseverar, de pronto, que, dentre todos os impostos cuja competência para instituição a Carta Magna outorgou aos entes federados, é o que mais incrementa a receita estatal. Neste sentido, unicamente com sua arrecadação, o Estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2015, amealhou mais de R\$ 27 bilhões de reais⁸⁵.

O tributo em questão é conhecido por ser complexo, cheio de nuances e com incontáveis pontos não pacificados, tanto na doutrina como na jurisprudência, sendo revestido, assim, de grande relevância por vários motivos.

⁸⁵ Disponível em <https://www.sefaz.rs.gov.br/Reports/SiteSefaz_Rel_ICMSEvoAnual.aspx>. Acesso em 17 ago. 2016.

Primeiramente, pelo fato de estar envolto sempre em números grandiosos, sendo tema de debates acalorados e assunto recorrente nas discussões acerca da batalha contra a guerra fiscal, qualquer pesquisa que se proponha a analisar o ICMS de maneira mais acurada é de grande valia. Segundo, por estar correlacionado com um bem praticamente indispensável, que a maioria esmagadora da população brasileira não vive sem: a luz elétrica.

É cediço que a referida exação incide sobre a energia elétrica, restando expressamente positivado na Constituição da República, porém tem gerado grande debate a questão de sua base cálculo. Sobre o quê, de fato, deve incidir a alíquota correspondente e o que deve (ou não) compor a referida base para fins de tributação, é pergunta corriqueira.

Nesta toada, um dos debates mais marcantes acerca da questão – sempre com opiniões divergentes – gira em torno da retirada das chamadas tarifas relativas ao Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) e ao Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) da base de cálculo do ICMS.

Isto porque os estados da federação – a quem compete instituir e arrecadar o imposto – têm incluído na base de cálculo do ICMS as chamadas Tarifas do Uso do Sistema de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica, respectivamente conhecidas como TUST e TUSD. Ocorre que não são fracos os argumentos daqueles que sustentam não ser passível de incidência do ICMS as referidas tarifas, pelos mais variados motivos, devidamente abordados ao longo deste trabalho. Neste sentido, busca-se cotejar os argumentos de ambas as partes, oriundos, majoritariamente, de jurisprudências dos Tribunais de Justiça dos Estados da Federação, com o fito de verificar qual o entendimento – bem como fundamentação dada – referente a tema que atinge milhares de contribuintes.

Outro fato a justificar o presente estudo é a verdadeira enxurrada de ações com este escopo, nos últimos anos, nos mais variados graus da jurisdição pátria. Nesta senda, a questão não é nada pacífica, havendo decisões em ambos os sentidos, o que tem trazido, por óbvio, uma insegurança jurídica imensa.

Tendo-se em conta que o ICMS é, conforme asseverado, o tributo que tem maior arrecadação no país, qualquer que seja o entendimento adotado – seja pela

inclusão ou exclusão das tarifas de sua base de cálculo – acarretará consequências de ordem financeira consideráveis.

Destaca-se que, se vencedora a tese da exclusão das tarifas, os cofres públicos estaduais deverão auferir quantidades consideravelmente menores de receitas – haja vista que a maioria esmagadora da população faz uso da energia elétrica, que é tributada. Do contrário, caso prevaleça o entendimento acerca da manutenção das tarifas, milhões de contribuintes – tanto de fato quanto de direito – arcarão com as consequências do ponto de vista financeiro, qual seja: o valor a pagar ficará mais alto.

Destarte, tendo em vista tantos elementos, uma análise minuciosa e crítica da questão se faz necessária, sendo sua justificativa plenamente caracterizada pelos gigantescos números, direitos e consequências que um debate de tamanha envergadura abarca.

Por todo o exposto, o presente trabalho tem por finalidade verificar as possibilidades jurídicas de exclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) da base cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

A fim de atingir tal objetivo, primeiramente serão analisados posicionamentos doutrinários com o propósito de conceituar de maneira geral os tópicos abordados e, posteriormente, se fará uma pesquisa jurisprudencial acerca da temática, cotejando as decisões proferidas nos âmbitos os Tribunais de Justiça pátrios. Para isso, serão analisadas as jurisprudências oriundas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como dos Tribunais de Justiça dos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e da Bahia no período de 2011 a 2017.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O ICMS, como o conhecemos, fora criado e teve suas balizas estatuídas com a promulgação da Carta Magna de 1988. Anteriormente conhecido apenas como ICM, o novel tributo, a partir daquele ano, passou a albergar cinco impostos que eram de competência da União, “ou seja, os três chamados únicos (energia elétrica,

combustíveis líquidos e gasosos, e minerais), o de transportes interestadual e intermunicipal, e o de comunicações” (GASPAR, 1998, p. 1).

Assim, o ICMS é tributo que contempla, em si mesmo, vários fatos geradores. Dentre eles, Paulsen (2012, p. 410) assevera que há o “ICMS interno relativo às operações de circulação de mercadorias” e o “ICMS interno relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Como é cediço, todos os tributos contém seu fato gerador próprio, base de cálculo, alíquotas e contribuintes. Entretanto, em se tratando de um dos impostos mais complexos do nosso ordenamento tributário, o ICMS “comporta vários impostos sob o mesmo título, cada qual com o seu fundamento constitucional próprio” (PAULSEN, 2012, p. 409).

Outrossim, coube à Lei Complementar nº 87/96 - cuja função é justamente estabelecer as balizas gerais que dizem respeito ao imposto em questão - positivar os fatos geradores do ICMS, que, dentre outros, possui os seguintes:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

A energia elétrica, vale destacar, é considerada mercadoria para efeitos tributários, daí porque, sobre ela, há a incidência do ICMS. Tal incidência fora estipulada de maneira expressa pela própria Constituição Federal da República, no § 3º do art. 155. Aliás, trata-se do imposto cuja Carta Magna concedeu maior detalhamento em seu próprio texto, Veja-se a parte da Carta Política que concede autorização para a incidência tributária sobre a energia elétrica :

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;

§ 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. (grifos nossos)

Nesse jaez, verificada a autorização constitucional, a energia elétrica, além de constituir bem móvel para efeitos civis (consoante se vislumbra no artigo. 83, I, do Código Civil) e penais (artigo 155, § 3º, do Código Penal), é considerada, como dito, também mercadoria para efeitos tributários, integrando, portanto, a materialidade do ICMS (art. 155, II, § 3º, CF/88, supramencionado).

Ora, a energia elétrica é um bem tão fundamental para fins de dignidade humana, que soa até mesmo tautológico dissertar acerca de sua essencialidade. Nessa esteira, pode-se dizer que qualquer pessoa que não tenha condições de acessar ou consumir energia elétrica em seu domicílio, nos dias de hoje, muito provavelmente encontra-se em condições sub-humanas de vida. Tal fator confunde-se com as mais basilares necessidades cotidianas da pessoa, tal como alimentação, higiene e bem estar.

Igualmente, foi pelo fato de possuir tamanha importância, a ponto de se fazer presente nas mais variadas searas do direito pátrio, que o constituinte originário teve o cuidado de limitar, sobremaneira, a tributação incidente sobre a energia, evidenciando-se porque o referido artigo 155 fora tão direto, tão preciso.

Destarte, ao tecer comentários sobre o dispositivo, sustenta Gaspar (1998. p. 30):

O que se explicitou, nesse dispositivo, é que apenas o ICMS, o IVV (Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis), o Imposto sobre a Importação e o Imposto sobre a Exportação podem incidir sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais no país. Assim, nenhum outro imposto ou espécie tributária poderá incidir sobre tais operações.

Pois bem, tendo em vista que a própria Carta Magna concedeu aos Estados-Membros da Federação a possibilidade de gravar a energia elétrica com o ônus do ICMS, as Fazendas Estaduais, de maneira bastante conveniente, têm incluído, em

sua base de cálculo, as chamadas Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST).

Segundo depreende-se do site da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) a TUST e a TUSD são duas das tarifas que compõe o valor que, efetivamente, paga-se na fatura de energia elétrica⁸⁶.

Destarte, é elementar – e antes de mais nada, a fim de que se compreenda o assunto - que se faça uma breve explanação acerca das limitações impostas pela própria Carta Política ao poder de tributar do Estado. Isto porque, malgrado o ente estatal goze de benefícios e prerrogativas (posto que atua, em tese, em prol de toda a coletividade), deve, também, respeitar certos limites, não podendo tributar tudo e todos de qualquer maneira, a seu bel-prazer. Existem limites de atuação, regras e, o que mais interessa ao presente estudo: princípios constitucionalmente estabelecidos que balizam a atuação do ente estatal.

Dois deles, no presente estudo, merecem relevo: o princípio da legalidade, insculpido no art. 5º, II, da CF/88 e o princípio da estrita legalidade, mais específico, previsto no art. 150, I da CF/88. Tais princípios, como supramencionado, constituem-se em verdadeiras limitações impostas ao poder de tributação estatal e, se efetuarmos uma leitura atenta dos dispositivos, descobrir-se-á por que são assim considerados.

Pois bem, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, II, estabeleceu que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Sobre o princípio geral, CARVALHO (1988, p. 74) já alertava que:

Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. Como o objetivo primordial do direito é normara conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo.

É de conhecimento geral, portanto, que se há a vontade estatal de estabelecer uma imposição – qualquer que seja – ao indivíduo, deve ser mediante lei. Não é por

⁸⁶ Disponível em <<http://www.aneel.gov.br/tarifas>>. Acesso em 20 ago. 2016

outro motivo que, a par da autorização constitucional para criação do ICMS, os estados o instituíram através de lei.

Nesta esteira, como o tributo é uma prestação pecuniária compulsória que obriga o sujeito passivo ao pagamento independentemente de sua concordância (uma verdadeira imposição), o dispositivo constitucional estatuído no art. 5º, II, da CF/88 - que, como se viu, nada mais é que a positivação do princípio da legalidade – bastaria para determinar que qualquer criação ou mesmo aumento de tributo estivesse sob os domínios do princípio da legalidade geral. Entretanto, ao se referir especificamente à matéria tributária, *exsurge* outro dispositivo constitucional extremamente relevante, que só vem a reforçar o que sustenta o art. 5º já referido: trata-se do art. 150, I da Carta Política, dispositivo do qual se extrai o princípio da legalidade tributária. Assim aduz:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Deve-se sempre ter em mente que tributo, por definição (art. 3º do Código Tributário Nacional) é prestação pecuniária compulsória instituída em lei, logo, o princípio se aplica plenamente a qualquer tributo, salvo exceções.

Claro está, portanto, que não só para a instituição, mas também para a majoração dos tributos, não se pode olvidar-se da figura da lei. A inclusão de quaisquer rubricas ou, como no caso, tarifas na base de cálculo de qualquer tributo, acarreta inarredável majoração, porquanto se uma alíquota está a incidir sobre base maior, maior será o valor resultante desta operação.

Logo, inafastável o dever estatal de respeitar os ditames constitucionais, em especial o princípio da legalidade, que estipula que todo aumento de tributo deve-se dar, salvo raras exceções, mediante lei.

Isto posto, passa-se a qualificar e proceder a separação entre dois tipos de consumidores: os livres e os cativos. Isto se explica pelo fato de que, no que diz respeito a um, tem-se visto uma maior aceitação da jurisprudência em suprimir as

tarifas TUSD e TUST da base de cálculo do ICMS, mas em relação a outro, nem tanto. Passa-se, assim, a esclarecer a situação.

2.1 Consumidor livre e consumidor cativo: uma diferenciação necessária

Vale referir que o impasse jurisprudencial e doutrinário cinge-se, sobretudo, na diferenciação entre dois grandes grupos de consumidores, os chamados consumidores do “grupo A” e “grupo B”.

Também conhecidos por livres e cativos, os consumidores do “grupo A” e “grupo B” têm sua definição dada pela Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 9 de setembro de 2010⁸⁷, que, em seu art. 2º, incisos XXXVII e XXXVIII estabelece as diferenças entre ambos. Segundo a resolução:

XXXVII – grupo A: grupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão igual ou superior a 2,3 kV, ou atendidas a partir de sistema subterrâneo de distribuição em tensão secundária, caracterizado pela tarifa binômia e subdividido nos seguintes subgrupos [...]

XXXVIII – grupo B: grupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão inferior a 2,3 kV, caracterizado pela tarifa monômia e subdividido nos seguintes subgrupos [...]

Neste sentir, conforme se extrai de documento de perguntas e respostas elaborado pela ANEEL, cujo escopo é justamente auxiliar na compreensão acerca de temática tão complexa, são exemplos do “grupo A” indústrias e estabelecimentos comerciais de grande porte⁸⁸. O mesmo documento é claro, também, quando sustenta que “o grupo B (baixa tensão) é caracterizado por unidades consumidoras atendidas em tensão inferior a 2,3 kV, com tarifa monômia (aplicável apenas ao consumo).”

Ao fazer um apanhado histórico de toda a evolução pela qual passou a energia elétrica no país, bem como da diferenciação das operações de energia elétrica que envolvem os assim chamados “consumidores cativos” e “os consumidores livres”, explica, com a perspicácia que lhe é característica, Carraza (2015, p. 332/333):

⁸⁷ Disponível em < <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>>. Acesso em 20 ago. 2016

⁸⁸ Disponível em <http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/folder_perguntas%20e%20respostas_414_final.pdf>. Acesso em 21 ago. 2016

Até passado recente a energia elétrica era produzida e distribuída por empresas estatais aos consumidores finais, que a elas estavam cativos, não podendo, destarte, negociar os preços praticados. O modelo esgotou-se na década de 90 do século passado. Com a crise no setor energético e o próprio aquecimento da economia, causado pelo Plano Real, foi necessário encontrar alternativas capazes de expandir o setor, inclusive com o aporte de capitais privados e o ingresso de novos agentes no mercado. Efetivou-se, pois, uma ampla reforma no segmento, e o Poder Público passou a apenas orientar e fiscalizar a prestação de serviços de fornecimento de energia elétrica, agora a cargo de agentes desse setor, que foram divididos por atividades (geração, transmissão, distribuição e comercialização da energia elétrica). Também se estimulou a livre concorrência, isto é, a competição entre as empresas dos setores de geração e comercialização de energia elétrica. Mais especificamente, separam-se as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica e abriu-se a possibilidade de esta mercadoria ser negociada livremente pelos grandes consumidores, que, assim, desvinculam-se dos concessionários distribuidores (titulares de determinadas áreas geográficas de concessão e, até então, únicos responsáveis pelo fornecimento de energia elétrica aos usuários nelas instalados) e puderam adquirir o produto de quem lhes dessa maiores vantagens econômicas. Para que melhor se compreenda: atualmente as distribuidoras atendem ao "mercado cativo" (pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente os seus fornecedores de energia elétrica) e ao "mercado livre" (grandes consumidores aos quais a legislação faculta escolherem seus fornecedores, valendo-se de critérios empresariais). Quando as distribuidoras atendem aos "consumidores cativos" são por eles remuneradas por meio de tarifas (tarifas de energia e tarifas de fio) e são responsáveis, na condição de substitutas tributárias, pelo recolhimento do ICMS-Energia Elétrica. Já, quando as distribuidoras atendem aos consumidores livres limitam-se a receber as tarifas de fio, cobradas pela utilização das infraestruturas de transmissão e/ou distribuição.

E nesta toada, complementa Florezi (2009, p. 50), segundo o qual “no mercado livre as relações comerciais podem ser livremente negociadas e contratadas, mas devem estar consolidadas em contratos bilaterais de compra e venda de energia elétrica”.

Portanto, todos aqueles que se enquadrarem no disposto do art. 2º da Resolução da ANEEL supracitada, poderão, mediante contrato, estabelecer relações comerciais de compra de energia elétrica com o fornecedor que melhor lhe aprouver.

Ainda sobre a questão, sustenta Cavalcanti (2012, p. 76/77):

O ambiente de contratação regulada (ACR) atende os consumidores chamados cativos, como, por exemplo, as residências, que necessariamente adquirem energia elétrica de distribuidoras locais. Estes consumidores estão vinculados à concessionária de energia elétrica que atende em seu endereço. Neste ambiente de mercado não há competição, já que toda a energia é fornecida pelo distribuidor concessionário, o qual é remunerado por tarifa previamente estabelecida pelo ente regulador – Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada aos consumidores livres, geralmente industriais que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais automobilística, alimentícia, siderúrgica, química. Estes consumidores podem celebrar contratos diretamente com a concessionária de sua livre escolha, que será remunerada por preço fixado no contrato e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora.

A Associação Brasileira dos Comercializadores de Energia (ABRACEEL) atesta, no mesmo sentido - reforçando o que fora explanado acima - que em razão da livre escolha na contratação da energia, os integrantes da categoria livre são responsáveis por gerir as incertezas, erros e acertos na decisão da contratação⁸⁹, ao passo que os cativos, não.

Partindo-se para a análise jurisprudencial, em recente voto relativo à questão, oriundo de recurso de apelação do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJBA), a magistrada Carmem Lucia Santos Pinheiro (BRASIL, 2013) assim definiu os consumidores livres, pertencentes ao Grupo A:

⁸⁹Disponível em <http://www.abraceel.com.br/zpublisher/secoes/mercado_livre.asp?m_id=19150>. Acesso em 22 ago. 2016

Como se vê, os consumidores pertencentes ao Grupo A, que são aqueles que demandam maior quantidade de potência, ou seja, maior quantidade de energia elétrica em um determinado espaço de tempo, grupo no qual se inclui o Apelante, estão sujeitos a tarifação composta pela taxa de consumo e pela taxa de demanda de potência, pois firmam contrato de fornecimento de energia elétrica com cláusula relativa à demanda de potência contratada, a fim de assegurar que o sistema elétrico suporte a necessidade de consumo que possuem.

Os cativos, a seu turno, são definidos também pelo mesmo art. 2º da Resolução Normativa ANEEL nº 414. Todos aqueles com fornecimento em tensão menor do que 2,3 kV, portanto, se incluem nesta categoria, como supramencionado.

Em recentíssimo voto, datado de agosto de 2016, a juíza Thaís Coutinho de Oliveira (BRASIL, 2016), ao conduzir a relatoria do Recurso Inominado nº 71006152805, aduziu que “no ambiente de contratação regulada, os geradores, produtores independentes e comercializadores vendem a energia para as distribuidoras, que por sua vez vendem para os consumidores cativos.” Logo, prossegue a magistrada, “as concessionárias distribuidoras compram a energia em leilão dos agentes vendedores (geradores, comercializadores e produtores independentes) e cobram dos consumidores cativos a tarifa fixada pela ANEEL”.

A tarifa fixada pela ANEEL que a magistrada se refere são as tarifas de energia e as tarifas de fio mencionadas pelo professor Carraza, acima.

A diferenciação se faz necessária, conforme dito, porque, conforme se verá, em relação aos consumidores livres, chegou-se ao entendimento jurisprudencial de que a TUST e a TUSD, via de regra, não são devidas. Por outro lado, no que tange aos consumidores cativos, a incidência permanece.

Isso se explica, em parte, também, pelo disposto no art. 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

“[...] até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção

ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação”.

Nestes termos, o consumidor cativo vem pagando por toda a cadeia, desde a produção até o seu efetivo consumo. Já o consumidor livre, não. Pelo fato de possuir um contrato de fornecimento de energia – e, conforme dito, comprar energia diretamente do fornecedor – não utiliza os sistemas de transmissão e distribuição, motivo pelo qual tem logrado êxito em várias ações judiciais cujo escopo versa sobre a não incidência do ICMS sobre as tarifas.

Vale lembrar, todavia, que a questão não é unânime e, como se verá na parte final do presente estudo, até mesmo turmas do Superior Tribunal de Justiça discordam entre si.

Em recente julgado no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), a relatora Maria Isabel de Azevedo Souza (BRASIL, 2015) fez, também, a distinção entre os consumidores, a fim de fundamentar seu voto. Segundo a magistrada, os consumidores cativos pagam por toda a cadeia produtiva, lhes sendo esta indissociável, ao passo que em relação aos consumidores livres, por estabelecerem o *quantum* de energia elétrica comprada mediante contrato (demanda contratada), haveria quem considerasse estranha tal inclusão.

[...] Não se aplicam às operações de fornecimento de energia elétrica realizadas no ambiente de contratação regulado (consumidor cativo) por meio de distribuidora exclusiva os precedentes do STJ que consideram indevida a inclusão, na base de cálculo do ICMS, das tarifas relativas ao Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) e ao Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) de energia elétrica. É que o preço final pago pelo consumidor cativo abrange o custo de toda a cadeia produtiva (geração, transmissão e distribuição) por se tratar de um conjunto indissociável. Já no ambiente de contratação livre (consumidor livre), no qual a energia é fornecida diretamente pelos agentes de geração ou de comercialização, livremente escolhidos pelo consumidor - e não pelas distribuidoras que se limitam a permitir o acesso ao sistema de transmissão e de distribuição por meio do pagamento das tarifas TUST e TUSD - há quem

considere tais valores estranhos ao preço da energia elétrica, cujo montante é fixado no contrato de compra e venda de energia.

Isto posto, uma vez estabelecidas as diferenças entre ambos, passa-se a analisar os argumentos que tem levado os magistrados a manter ou excluir as tarifas da base de cálculo do tributo.

2.2 Manutenção ou exclusão: da análise argumentativa

Um dos argumentos das autoridades fiscais para inclusão das tarifas na base de cálculo da exação diz respeito, justamente, a considerar como aspecto material de seu fato gerador o serviço de transporte. Acerca da temática, assevera Villen Neto (2003. p. 41):

As linhas de transmissão e 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.

A doutrina e a jurisprudência, consoante se verificará, divergem acerca da questão. Neste diapasão, há aqueles - como Horácio Villen Neto, supracitado - que sustentam que, por ser um fenômeno físico, não há transporte nas linhas de transmissão e distribuição de energia elétrica até a residência do consumidor, motivo pelo qual a incidência do ICMS é indevida.

Não obstante, o mesmo argumento (o fato de o fenômeno físico não se constituir transporte) fora utilizado em votos contrários ao pleito dos consumidores. Isso porque - aduzem os magistrados que entendem que se deve manter a incidência

– que o processo de geração e distribuição são indissociáveis, constituindo uma única operação. Assim, não constituiriam atividades de meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica.

Tal entendimento fora assentado no voto proferido pelo Ministro Gurgel de Farias, nos autos do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, segundo o qual a TUSD é devida também em relação aos consumidores livres. Assevera o Ministro (BRASIL, 2017)

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 Taxa 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.

O tema também já foi objeto de análise anterior no STJ, do qual a ementa que se colaciona abaixo é prova. Em seu voto, assim o aduziu ministro da corte, Humberto Martins (BRASIL, 2011), com a qual se concorda plenamente:

TRIBUTÁRIO. ICMS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. "SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA". INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA NA TRANSMISSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 166/STJ - PRECEDENTES – SÚMULA 83/STJ. 1. Inexiste previsão legal para a incidência de ICMS sobre o serviço de "transporte de energia elétrica", denominado 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. "Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público." (AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.5.2007, DJ 21.6.2007, p. 283). 3. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da "mercadoria", e não do "serviço de

transporte" de transmissão e distribuição de energia elétrica. Assim sendo, no "transporte de energia elétrica" incide a Súmula 166/STJ, que determina não constituir "fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". (grifos nossos)

Interessante ressaltar que as Fazendas Estaduais incluem as tarifas mesmo quando a energia é transferida entre estabelecimentos de propriedade do mesmo contribuinte, o que é vedado pela súmula 166 do STJ. Por este motivo que se verifica acima a menção à referida súmula.

Todavia, apesar de também não considerarem como serviço de transporte, muitos Tribunais pátrios não vêm admitindo a exclusão das tarifas sob outros argumentos em relação aos consumidores do "grupo B". Neste contexto, em acórdão de lavra do desembargador Marco Aurélio Heinz (BRASIL, 2016), do TJRS, verificamos que

[...] os custos relativos à transmissão e à distribuição da energia elétrica produzida integram o preço do fornecimento da energia elétrica ao consumidor final, dado que, a par da geração, também a transmissão e a distribuição são indispensáveis à entrada de energia elétrica na unidade consumidora do usuário, que vai, então, consumi-la. Estando tais parcelas ligadas diretamente à prestação do serviço, tanto que seu custo compõe a tarifa fixada pela ANEEL, integram a base de cálculo do ICMS, já que, como dito, correspondem a custo para a entrada da energia na unidade consumidora.

Nestes termos, sentencia o magistrado que, diferentemente dos livres, aos consumidores cativos "a prestação do serviço de energia se dá pela distribuidora exclusiva, cuja tarifa engloba todos os custos da cadeia produtiva, inclusive transmissão e distribuição, nos termos da tarifa fixada pela ANEEL".

Por outro lado, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) mantém posicionamento diferente do TJRS (bem como da 1ª Seção do STJ) fixando como válidas as exclusões mesmo quando se trata de consumidor cativo. Isso demonstra, definitivamente, que a situação não é pacífica, mesmo entre estados vizinhos. Prova disto é o disposto no julgado cuja relatoria coube ao desembargador Nelson Schaefer Martins (BRASIL, 2016) que, ao discorrer sobre a diferença entre os consumidores,

sustenta que os livres pagam preço, ao passo que os cativos pagam tarifas. Assim, separando preço de tarifa e uma vez que o STJ tem julgados no sentido de excluir as tarifas da base de cálculo do ICMS, o julgador assim se manifestou:

Desse modo, considerando as informações prestadas na fatura de energia elétrica, que por si só pressupõe a contratação, tem-se que a impetrante está inserida na categoria de consumidor cativo, eis que se utiliza de ambos os serviços da concessionária local, quais sejam o fornecimento e comercialização, e portanto, estamos falando de tarifa e não preço. Quanto as demais questões de mérito, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é o de que não incide ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD. O fato gerador do ICMS ocorre no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão.

Veja-se que os argumentos são variados e vistos sob vários aspectos, com várias correntes jurisprudenciais e doutrinárias. Dentre essas, há ainda a que parte do pressuposto que, independentemente do consumidor – se do grupo A ou B – ninguém deveria pagar o tributo incidente sobre a TUST e TUSD. Segundo Saliba e Rolim (2005 apud PAULSEN, 2014 p. 338), o fato das distribuidoras de energia elétrica disponibilizarem o sistema de rede não as autoriza, como substitutas tributárias, a recolher a exação incidente sobre toda a cadeia, pois disponibilizar o uso é diferente de fornecer energia. Para os autores citados, uma vez que a Constituição e a Lei complementar nº 87/96 estabelecem que o tributo incide sobre o fornecimento efetivo de energia elétrica, sendo o preço da operação (saída ou entrada) a que deve servir de base de cálculo, “as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão não serão passíveis de incidência desse imposto estadual” (SALIBA; ROLIM apud PAULSEN, 2013, p. 338).

No mesmo sentido já havia decidido a Ministra Eliana Calmon, em sede de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.075.223. Assim asseverou a Ministra (BRASIL, 2013):

A questão nodal posta no recurso especial refere-se à possibilidade de o contribuinte pagar ICMS sobre os valores de transmissão e distribuição de energia elétrica, reconhecida como TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). A jurisprudência desta corte de Justiça firmou entendimento de que o ICMS não incide sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, a energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte.

Ora, analisando-se a regra matriz de incidência tributária, verifica-se que o fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria. E, sendo a mesma tão somente a energia elétrica, é somente sobre ela que deve incidir a exação.

Neste sentido merece relevo a fundamentação posta por empresa que, também no âmbito do STJ, através do Recurso Especial nº 1163020/RS já citado, buscava ver excluída a incidência da TUSD sobre a exação comentada. Isso porque a pendência chegou àquela corte superior muito recentemente.

Em decisão monocrática, o Desembargador Convocado do Tribunal Regional da Primeira Região, Olindo Menezes, sustentou a não inclusão do ICMS sobre a TUSD.

De outro giro, em razão da interposição do recurso de Agravo Interno, em seção realizada no dia 21/03/2017, ficaram vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (voto-vista) e fora negado o Recurso Especial interposto pela empresa. Veja-se a ementa do julgado, cujo voto do Ministro Gurgel de Farias fora já anteriormente citado:

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 de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. 3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas – de geração, transmissão e distribuição – entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. 4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva. 5. Recurso especial desprovido.

Contudo, nem mesmo na mesma Turma a questão fora totalmente unânime. Isto porque, ao divergir dos argumentos do Ministro (acima explanados) a também Ministra Regina Helena Costa (BRASIL, 2017) assentou que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 1º, prescreve que integra a base de cálculo do imposto (i) o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, (ii) o valor correspondente aos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como (iii) os descontos concedidos sob condição e o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Veja-se que, segundo ela, em nenhum local a lei dispõe sobre qualquer encargo tarifário incidir sobre a base de cálculo do ICMS. Em segundo lugar, conforme continua a Ministra ao proferir seu voto, há que se ressaltar que, se realizarmos uma

simples leitura do disposto no art. 34, § 9º, do ADCT (segundo a qual o imposto será calculado pelo preço praticado na operação final), irá se perceber que o dispositivo não atribui às distribuidoras a sujeição passiva – salvo se elas mesmas consumirem a energia disponibilizada –, de maneira que “o custo apurado na cadeia continuará sendo suportado pelo verdadeiro sujeito passivo, qual seja, o consumidor final”. Neste sentir, observe-se o que sustenta Torres sobre o dispositivo (2008, p. 14/15):

O fato gerador do ICMS apenas se aperfeiçoa, deflagrando o nascimento da obrigação tributária, com o fornecimento da energia elétrica ao consumidor final, que é a "última operação" ou "operação final" referida no ADCT (art. 34, § 9º) e na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II). O termo fornecimento ingressou no direito brasileiro ainda ao tempo do antigo Imposto único sobre Energia Elétrica e perdura até hoje na legislação sobre a concessão e as tarifas do serviço público, para significar a entrega da mercadoria pelas concessionárias aos consumidores finais. [...] O momento da saída do estabelecimento do concessionário coincide com o da entrega do bem ao consumidor. (ICMS, fornecimento de energia elétrica e demanda de potência, in Revista de Estudos Tributários, ano XI, n. 62, 2008, pp. 14/15)

A questão, assim, está definitivamente longe de ser pacificada, pois, como se vislumbrou, os argumentos são diversos, e sustentam posicionamentos diametralmente distintos. Crê-se que apenas quando o STJ pacificar a questão (as Turmas divergem) a segurança jurídica voltará a pairar sobre a temática, mas até lá, não serão poucas as pessoas jurídicas, físicas bem como fazendas estaduais que presenciarão e até mesmo sentirão o peso de decisões completamente dissonantes acerca da mesma matéria.

3. CONCLUSÃO

Isto posto, muito embora se conheça dos argumentos contrários à exclusão das tarifas da base de cálculo da exação estadual, mormente os expostos majoritariamente pela primeira turma do STJ, com eles não se pode concordar.

Buscou-se ao longo deste trabalho, como se verificou, abordar todos os pontos de vista (doutrinários e precipuamente, jurisprudenciais) que versavam sobre a

matéria, mas não se pode crer que os custos de transmissão e distribuição da energia elétrica figurem na base de cálculo do tributo, pois a regra matriz de incidência a eles não faz menção.

Como é cediço, o legislador constituinte originário optou por elencar determinadas situações que, segundo sua visão, deveriam ser tratadas de forma mais acurada. Com esse intuito fora criada a figura da Lei Complementar, que, dentre outras funções, incumbe definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. Veja-se o que dispõe a Carta Magna:

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;

No caso do ICMS, a Lei Complementar responsável por estabelecer as diretrizes acima elencadas (fato gerador, base de cálculo e contribuintes) é a Lei Complementar 87/96, a chamada Lei Kandir. Assim, verifica-se que em seu art. 13, § 1º, ao tratar da base de cálculo do ICMS, prescreve:

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

[...]

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

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.

Ora, a lei nada dispõe sobre encargos tarifários como integrantes de base de cálculo do ICMS e – vale lembrar – em atenção ao princípio constitucional da legalidade (art. 5º, II da CF), bem como da estrita legalidade tributária (prevista, por sua vez, no art. 150, I, da CF) compete somente à lei complementar dispor sobre a base de cálculo dos impostos. Se ela não faz menção às tarifas, estas, em obediência aos princípios (que são verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar) não devem integrar a base de cálculo do imposto. Vale lembrar que a inclusão das tarifas não se deu através de lei, seja ela complementar ou ordinária, violando explicitamente o princípio da legalidade.

Ademais, ao fim e ao cabo, o que se verifica é que também não há fato gerador da exação no momento da transmissão ou distribuição da energia elétrica, porquanto estas se constituem em atividades de meio. O fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria, sendo seu aspecto material a saída da mesma. E quando falamos em mercadoria, trata-se, apenas, da energia elétrica, pura e simples. Assim, o que circula (e há discussões se efetivamente circula, como Villen Neto sustenta) é a energia, sendo as tarifas apenas remunerações pagas para as distribuidoras para manter os sistemas. Não há, portanto, fato gerador de ICMS relativamente às tarifas, pois apenas remuneram as distribuidoras, não são mercadorias!

O fato gerador, ou imponible, vale lembrar, é o pressuposto material que o legislador estabelece para a relação obrigacional se instaurar, definido por Ataliba (1987. p. 64) como sendo o “fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que, por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência, dá nascimento à obrigação tributária.”

Ataliba (1987. p. 75), assim, leciona sobre os aspectos da hipótese de incidência do ICMS

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Dessa forma, é correto afirmar-se que somente ocorrerá o fato imponible, capaz de dar origem à relação jurídico-tributária do ICMS, quando os quatro aspectos acima descritos estiverem presentes no caso concreto.

Obviamente não se verifica, no caso em apreço, o aspecto material do tributo.

No exato momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento fornecedor e é consumida, dá-se por ocorrido o fato jurídico imponible. Desta maneira, as tarifas que são cobradas anteriormente não devem compor o valor da operação (o que deve ser tributado, consoante a Lei Kandir) de saída da mercadoria entregue ao consumidor final.

Outrossim, partindo-se da certeza que a base de cálculo do ICMS é formada pelo valor da operação relativa a circulação da mercadoria, como previsto no art. 13, I, da multicitada Lei Kandir, por óbvio que a exação de restringir-se à energia efetivamente consumida pelo consumidor, o que não abrange as tarifas de transmissão e distribuição, como vem ocorrendo.

Por todo exposto, devem ser definitivamente afastadas as tarifas da composição da base de cálculo sobre a qual incide o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

REFERÊNCIAS

ABRACEEL. Associação Brasileira dos Comercializadores de Energia. Diferenças entre consumidores livres e cativos. Disponível em < http://www.abraceel.com.br/zpublisher/secoes/mercado_livre.asp?m_id=19150>.

Acesso em 22 ago. 2016.

ANEEL. Agência Nacional de Energia Elétrica. A Tarifa de Energia Elétrica. Disponível em < <http://www.aneel.gov.br/tarifas> >. Acesso em 20 ago. 2016.

ANEEL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Direitos e Deveres do Consumidor de Energia Elétrica. Disponível em < <http://www.aneel.gov.br/tarifas> >. Acesso em 21 ago. 2016.

ANEEL. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa nº 414, 9 de setembro de 2010. Disponível em < <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf> >. Acesso em: 20 ago. 2016.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

BRASIL. Constituição. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Juizado Especial Cível do Estado do Rio Grande do Sul. Recurso Inominado nº 71006152805. Oswaldo Marinho Zimmermann e Estado do Rio Grande do Sul. Relatora Thaís Coutinho de Oliveira. Porto Alegre, 25 de agosto de 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 1996. 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. (LEI KANDIR). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 20 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1135984. Estado de Minas Gerais e Horizonte Têxtil Ltda. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 4 de março de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945. Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB, Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator Ministro Octavio Gallotti. Brasília, 25 de maio de 2010. In: Coordenadoria de análise de Jurisprudência DJe nº 47, emendatário nº 2480-01.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. *Apelação n. 0126967-34.2007.8.05.0001*. Posto de Serviços Ribeiro Ltda e Estado da Bahia. Relatora Juíza Convocada Carmem Lucia Santos Pinheiro. Salvador, 3 de dezembro de 2013.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Mandado de Segurança n. 9145457-42.2015.8.24.0000. Relator Desembargador Nelson Schaefer Martins. Florianópolis. 11 de maio de 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível n. 70070681150*. Fátima de Azevedo Galvão e Estado do Rio Grande do Sul. Relator Desembargador Marco Aurélio Heinz. Porto Alegre, 31 de agosto de 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Embargos Infringentes n. 70065950008*. Novo Lar Centro Geriátrico e Assistência Repouso LTDA e Estado do Rio Grande do Sul. Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza. Porto Alegre, 20 de novembro de 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. TUST/Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão e/ou TUSD/Tarifa do Sistema de Distribuição. In: ICMS, 17^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, P. B.. Curso de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

CAVALCANTI, E. M. M. ICMS e a estrutura energética brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 20, n. 107, p. 76-77, nov/dez. 2012.

FLOREZI, Guilherme. Consumidores livres de energia elétrica: uma visão prática. 2009. 158 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia Elétrica), Escola Politécnica, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

GASPAR, Walter. ICMS comentado. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, H. B. O fato gerador do ICM. Caderno de Pesquisas Tributárias. v.3. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

SALIBA, Luciana Goulart F.; ROLIM, João Dácio. Não - incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) de energia elétrica. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122/50, nov/05 In: PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

SEFAZ. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. ICMS – Evolução Anual. Disponível em <https://www.sefaz.rs.gov.br/Reports/SiteSefaz_Rel_ICMSEvoAnual.aspx>. Acesso em 17 ago. 2016.

VILLEN NETO, Horácio. A Incidência do ICMS na Atividade Praticada Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. Revista de Estudos Tributários v.6, n. 32, p. 14-41, jul/ago. 2003.