

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG
FACULDADE DE DIREITO - FADIR**

VANESSA CARVALHO RIBEIRO

**A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INSERÇÃO DAS TARIFAS DE USO DE
SISTEMAS ELÉTRICOS DE TRANSMISSÃO E DE USO DE SISTEMAS DE
DISTRIBUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A
ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE
DE 2022**

RIO GRANDE, RS

2022

VANESSA CARVALHO RIBEIRO

A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INSERÇÃO DAS TARIFAS DE USO DE SISTEMAS ELÉTRICOS DE TRANSMISSÃO E DE USO DE SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE DE 2022

Trabalho apresentado à Universidade Federal do Rio Grande - FURG, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Carlos André Sousa Birnfeld

**RIO GRANDE
2022**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG
FACULDADE DE DIREITO - FADIR

FOLHA DE APROVAÇÃO

VANESSA CARVALHO RIBEIRO

A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INSERÇÃO DAS TARIFAS DE USO DE SISTEMAS ELÉTRICOS DE TRANSMISSÃO E DE USO DE SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE DE 2022

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção de título de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal do Rio Grande - FURG.

Aprovado em: 11 de janeiro de 2023

Banca Examinadora

Carlos André Sousa Birnfeld, professor, Universidade Federal do Rio Grande.

Carolina Alt Silva da Silva, mestranda, Universidade Federal do Rio Grande

André Barbosa da Cruz, mestrando, Universidade Federal de Pelotas

Aos meus pais, Carmem e Odair, que regam meus sonhos até virarem florestas e caminham comigo por elas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que me acompanharam neste caminho da graduação, que seguraram minha mão de perto e a distância e me nutriram das coisas mais essenciais: amor, amizade e companheirismo.

Em primeiro lugar, minha família, mãe, pai, Victor e tia Cris, vocês são tudo para mim.

Aos meus amigos, Francine, Bruna, Gustavo, Camila, Mariana, Giovanna e Carol, obrigada por escalarem essa montanha comigo.

Especialmente, ao meu orientador, Carlos André, cujo apoio e direcionamento foram essenciais à conclusão deste trabalho.

Tem um pouco de cada um de vocês nesse momento que logo será memória, que com honra levarei comigo.

“Não importa como você leve sua vida, sua inteligência o defenderá melhor do que uma espada. Trate de mantê-la afiada.”

(“O nome do vento” - Patrick Rothfuss)

RESUMO

O presente estudo objetiva demonstrar a impossibilidade jurídica da inserção das tarifas de uso de sistemas elétricos de transmissão (TUST) e de uso de sistemas de distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica no Estado do Rio Grande do Sul até o primeiro semestre de 2022. Para tanto, num primeiro momento, foi analisada a regulamentação do fornecimento de energia elétrica para consumo no Brasil, conceituando as tarifas de uso de sistema de distribuição (TUSD) e de uso de sistema de transmissão (TUST). Depois, no segundo título, verificou-se os parâmetros de legalidade tributária e como se configura a hipótese de incidência tributária. No terceiro título, compreendeu-se o que é o ICMS incidente sobre a energia elétrica, através da compreensão histórica do imposto e os parâmetros legais constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis à base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica no Rio Grande do Sul até maio de 2022, momento em que fora concluída a pesquisa documental e jurisprudencial. No último título, discutiu-se acerca da impossibilidade da inserção das tarifas sob os aspectos legal, doutrinário e jurisprudencial, a partir das perspectivas do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. O método foi a pesquisa documental e bibliográfica. Concluiu-se pela impossibilidade jurídica da inserção das tarifas de uso de sistema de distribuição e de transmissão na base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica no Rio Grande do Sul até o primeiro semestre de 2022, uma vez que anteriores à ocorrência do fato gerador (fato imponível) do tributo, qual seja, a circulação jurídica da mercadoria.

Palavras-chave: Imposto; ICMS; Energia elétrica; Transmissão; Distribuição.

ABSTRACT

This study aims to demonstrate the legal impossibility of inserting the tariffs for the use of electric transmission systems (TUST) and for the use of distribution systems (TUSD) in the ICMS calculation basis levied on electricity consumption in the State of Rio Grande do Sul until the first semester of 2022. For this purpose, at first, the regulation of electric power supply for consumption in Brazil was analyzed, conceptualizing the tariffs for use of distribution system (TUSD) and use of transmission system (TUST), verifying the jurisprudential controversy regarding their insertion in the calculation basis. Then, in the second section, the parameters of tax legality were verified and how the hypothesis of tax incidence is configured. In the third section, it was understood what the ICMS tax on electricity is, through the historical understanding of the tax and the constitutional and infra-constitutional legal parameters applicable to the ICMS tax base on electricity in Rio Grande do Sul until May of 2022, when was concluded the documental and jurisprudential research. The last section discussed the impossibility of the insertion of tariffs under the legal, doctrinal and jurisprudential aspects, from the perspectives of the Superior Court of Justice and the Federal Supreme Court. The method was documentary and bibliographical research. It is concluded by the legal impossibility of inserting the distribution and transmission system use fees in the calculation basis of the ICMS-Energy Tax in Rio Grande do Sul until the first semester of 2022, since they are prior to the occurrence of the taxable event of the tax, which is the legal circulation of the goods.

Key-words: Tax; ICMS; Electrical energy; Transmission; Distribution.

LISTA DE SIGLAS

ICMS	Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços
TUST	Tarifa de uso de sistemas de transmissão
TUSD	Tarifa de uso de sistemas de distribuição
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
DF	Distrito Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
EREsp	Embargos de Divergência no Recurso Especial
TJRS	Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
SIN	Sistema Interligado Nacional
ONS	Operador Nacional do Sistema Elétrico
ANEEL	Agência Nacional
NMSE	Novo Modelo do Setor Elétrico
ACL	Ambiente de Contratação Livre
ACR	Ambiente de Contratação Regulada
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
ICM	Imposto de Circulação de Mercadorias
Cretad	Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LC	Lei complementar
STF	Supremo Tribunal Federal
RE	Recurso Extraordinário

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. PANORAMA DA REGULAMENTAÇÃO DO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA CONSUMO NO BRASIL	11
1.1. ENERGIA ELÉTRICA: CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO FÍSICO	11
1.2. PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA	12
1.3. CONTRATAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA	14
1.4. AGÊNCIA REGULADORA (ANEEL)	15
1.4.1. ESTRUTURA TARIFÁRIA	17
1.4.2. TARIFAS DE USO DE SISTEMAS DE TRANSMISSÃO (TUST) E DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD)	18
2. PANORAMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	19
2.1. COMO SE CONFIGURA A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	21
2.2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	22
2.3. TRIBUTOS EM ESPÉCIE	26
2.3.1. TAXAS	26
2.3.2. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	27
2.3.3. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	27
2.3.4. EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS	27
2.3.5. IMPOSTOS	27
3. ICMS	29
3.1. RESGATE HISTÓRICO DO ICMS	30
3.2. ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO ICMS E A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96	31
3.3 O ICMS - ENERGIA ELÉTRICA	35
3.3.1. ENERGIA ELÉTRICA E SUA CONSIDERAÇÃO COMO MERCADORIA	35
3.3.2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA	36
3.3.3. COBRANÇA DE ICMS-ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE DE 2022	36
4. ANÁLISE DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INSERÇÃO DAS TARIFAS DE USO DE SISTEMAS ELÉTRICOS DE TRANSMISSÃO E DE USO DE SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE DE 2022	37
4.1. SOB A PERSPECTIVA LEGAL E DOUTRINÁRIA	38
4.2. SOB A PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	40
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal, o qual confere sua competência aos Estados e Distrito Federal. Em se tratando do ICMS incidente sobre a energia elétrica, a problemática surge a partir da inclusão, na base de cálculo do referido tributo, de tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e de distribuição (TUSD).

A questão da incidência das tarifas de uso dos sistemas elétricos de transmissão (TUST) e de distribuição (TUSD) sobre a base de cálculo do ICMS é uma problemática de enormes impactos aos consumidores e aos Estados-membros, incluindo o estado do Rio Grande do Sul, que inclui, atualmente, as referidas tarifas na base de cálculo do ICMS-Energia elétrica. O impasse afeta, de um lado, a conta elétrica mensal do consumidor e, do outro, a arrecadação do ICMS pelas Fazendas estaduais.

Em relação a energia elétrica, explicita-se que é um serviço público essencial, definido pelo §1º, X do art. 3º do Decreto nº 10.282/2020 como indispensável ao atendimento das necessidades primordiais e improrrogáveis da comunidade, o qual o não atendimento coloca em risco a segurança, a saúde e a própria sobrevivência da população. Nesse sentido, a maior parte da vida cotidiana utiliza, necessariamente, energia elétrica em seus processos, desde a alimentação, a higiene, ao lazer, ao trabalho.

Por sua vez, conforme estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em matéria do Impostômetro, o ICMS traduzia, em 2016, 18,3% da arrecadação nacional, sendo a fonte principal de recursos financeiros dos Estados-membros e do Distrito Federal (DF)¹, demonstrando sua relevância aos cofres públicos estaduais.

Outrossim, inúmeras são as ações ajuizadas no país requerendo o ressarcimento do valor pago à maior no ICMS em razão de erro na base de cálculo. Até 2017, a jurisprudência era predominante no sentido da procedência dessas ações e, conseqüentemente, da não incidência das referidas tarifas na base de cálculo do ICMS. Contudo, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) passou a decidir de maneira distinta, decidindo pela inserção, o que gerou insegurança jurídica. Atualmente, a questão encontra-se afetada para decisão do

¹ ICMS é 18,3% do total de impostos arrecadados. **Impostômetro**, 14 de julho de 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=16>>. Acesso em: 07 out. 2022.

Superior Tribunal de Justiça, sob o Tema 986, utilizando, inclusive, Embargos no Recurso Especial (EREsp) advindo do Rio Grande do Sul como representativo de controvérsia, o EREsp 1163020/RS.

Ademais, somente no Rio Grande do Sul, conforme o sistema do Tribunal de Justiça do estado (TJRS), a pesquisa das palavras “exclusão”, “turd” e “turd”² demonstram o ajuizamento de, aproximadamente, 108.518 ações.

Diante do exposto, o presente estudo se justifica pela pertinência nacional e local da questão, uma vez que impacta diretamente o pagamento de imposto sobre mercadoria amplamente consumida pelos brasileiros, sendo uma importante controvérsia no Judiciário, além de se tratar de serviço público. A metodologia empregada será a pesquisa básica, não experimental. Pesquisa exploratória, a partir de pesquisa bibliográfica e documental, realizada na legislação pertinente, na jurisprudência e na doutrina.

² Jurisprudência. Poder Judiciário. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo_busca=ementa_completa>. Acesso em 07 out. 2022.

1. PANORAMA DA REGULAMENTAÇÃO DO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA CONSUMO NO BRASIL

1.1. ENERGIA ELÉTRICA: CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO FÍSICO

A respeito da natureza da eletricidade, Milton Gussow (1996) dispõe que tudo é matéria e, nesse sentido, o átomo é a unidade da matéria, isto é, a menor fração de um elemento que permite identificá-lo. Os átomos se constituem de elétrons (carga negativa), prótons (carga positiva) e nêutrons (carga neutra, com equilíbrio de cargas positivas e negativas). Na estrutura do átomo, prótons e nêutrons são encontrados no núcleo, enquanto os elétrons “orbitam” o núcleo em camadas.

Entende-se por *estável* um átomo em cujos prótons e elétrons possuem a mesma quantidade e, por conseguinte, por terem o valor absoluto inversamente proporcional, essas duas cargas opostas se cancelam, deixando o átomo eletricamente neutro. Para fins de exemplificação, podemos considerar o Hidrogênio, visto que é o átomo menos complexo. O hidrogênio é composto de apenas 1 próton (+), contido em seu núcleo, e 1 elétron (-), orbitando o núcleo.

Em sequência, é necessário entender que um átomo tem camadas onde podem orbitar, em cada uma, uma quantidade máxima de elétrons para que o átomo seja estável. Conforme Gussow (1996, p. 3),

Os elétrons em órbita encontram-se em camadas sucessivas denominadas pelas letras K, L, M, N, O, P e Q, cada uma delas mais afastadas do núcleo. [...] Depois da camada K ter sido preenchida com 2 elétrons, a camada L pode conter até 8 elétrons, conforme o elemento. Entretanto, para a camada mais externa, o número máximo é sempre 8

Importa conhecer as camadas de energia visto que o nível de energia do elétron é proporcional à sua distância do núcleo do átomo. Assim, prossegue o autor, referindo que, quando a camada mais externa, denominada camada de valência, estiver preenchida, o átomo será estável. Contudo, se houver menos elétrons do que a cota máxima na camada de valência, ela poderá ganhar ou perder elétrons, processo conhecido como ionização.

Se perder elétron, o átomo ficará carregado positivamente em razão da quantidade superior de prótons, condição em que o átomo é denominado *ion positivo*; se ganhar, em razão da quantidade superior de elétrons, ficará carregado negativamente, momento em que é denominado *ion negativo* (GUSSOW, 1996). Na

transferência de elétrons, um átomo receberá enquanto o outro cederá, momento em cujo equilíbrio de cargas deixará de existir para ambos, ficando os dois corpos com carga elétrica. Aquele que receber elétrons terá polaridade negativa (-), sendo denominado ânion, enquanto o que ceder terá polaridade positiva (+), sendo denominado cátion.

Uma vez que estão carregados eletricamente, exercerão força, de retração ou atração, em seus campos eletrostáticos. Esse campo elétrico se forma em volta da carga eletrizada, bem como entre duas cargas eletrizadas, e nele haverá força capaz de deslocar outra carga (realizar trabalho). A essa capacidade se denomina *potencial*. Nesse sentido, como aduz Gussow (1996, p. 7)), quando duas cargas forem diferentes, “haverá uma diferença de potencial [...] chamada de *tensão*.”

A corrente elétrica, portanto, é o movimento ou fluxo de elétrons gerado pela diferença de potencial. Como explica o autor, a corrente é medida pela quantidade de cargas que atravessam o medidor em 1 segundo. Dessa maneira, a equação é: Corrente = Carga/Segundo (GUSSOW, 1996).

1.2. PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA

É incumbência do Poder Público a prestação de serviços públicos, que o fará, na forma da lei, diretamente ou através de concessão ou permissão, por meio de licitação (art. 175, CF/88). Nesse sentido, na inteligência de Hely Lopes Meirelles,

Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado. Fora dessa generalidade não se pode, em doutrina, indicar as atividades que constituem serviço público, porque variam segundo as exigências de cada povo e de cada época (2001, p. 311)

Nesse sentido, o ordenamento brasileiro regulamenta em duas leis essa transferência da execução (prestação) de serviço público, quais sejam, a Lei nº 8.987/1995 e a Lei nº 9.074/1995. A primeira é conhecida por Lei de Concessões, uma vez que disciplina a concessão e permissão da prestação dos serviços públicos, conforme previsto no art. 175 da Constituição Federal, enquanto a última regulamenta sua outorga e prorrogação.

A concessão de serviço público é definida pela Lei nº 8.987/95 como a delegação da *prestação* do serviço público, pelo ente federativo competente, denominado Poder Concedente, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas capaz para realizá-lo, por prazo determinado e por sua conta e risco, através de licitação,

ficando sujeitos a fiscalização pelo Poder Concedente (art. 2º, I e II, art. 3º), como se vê no disposto no referido inciso II do art. 2º:

[...] a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência ou diálogo competitivo, a pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado

Por sua vez, a permissão da prestação de serviço público, nos termos do art. 2º, IV, da Lei nº 8.987/95 refere-se “a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco”.

A autorização, por seu lado, conforme Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006), trata-se da delegação da prestação (execução) de serviços públicos por meio de ato administrativo unilateral e discricionário, que delega a execução do serviço sem dar direito sobre ele, portanto, a título precário.

No caso do serviço público de energia elétrica, ele é entendido como essencial, uma vez que se trata de necessidade inadiável da população, imprescindível a sua sobrevivência, saúde e/ou segurança, nos termos dos artigos 10, I e 11, parágrafo único, da Lei 7.783/1989 (Lei de Greve). Assim, a competência para explorar os serviços e instalações de energia elétrica, bem como o aproveitamento energético dos cursos de água, é da União, denominada Poder Concedente, que pode fazê-lo diretamente ou através de autorização, concessão ou permissão (art. 21, XII, “b”, CF/88).

A transferência da execução de serviços públicos ao setor privado fez nascer a necessidade da criação de agências vinculadas ao Estado que cumprissem a função de controle e fiscalização dessas atividades, nesse âmbito nascem as agências reguladoras, que serão discutidas a partir da compreensão de como se dá a contratação de energia elétrica no país.

1.3. CONTRATAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Grande parte da energia elétrica gerada no país advém das usinas hidrelétricas, portanto a matriz energética brasileira é principalmente hidrelétrica. Nesse sentido, a parte majoritária da geração e transmissão de energia elétrica no país se vincula ao Sistema Interligado Nacional (SIN), sistema hidrotérmico destinado à produção e transmissão de energia elétrica, coordenado pelo Operador

Nacional do Sistema Elétrico (ONS). Além disso, o ONS também é responsável pelo planejamento dos sistemas isolados (não integrantes do SIN), que correspondem somente a 212 localidades no país³. O ONS é regulado e fiscalizado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL)⁴, sobre a qual se falará adiante.

Conforme Dinorá Adelaide Musseti Grotti (2003), o setor elétrico pátrio pode ser resumido em quatro fases: geração, transmissão, distribuição e comercialização. A Lei nº 9.074/95 marcou em definitivo a divisão entre essas fases ao dispor que as concessionárias, permissionárias e autorizadas serviço público de *distribuição* de energia elétrica atuantes no SIN não podem atuar na geração e transmissão de energia elétrica (art. 4º, §5º, I e II, Lei nº 9.074/95).

Nesse sentido, a Lei nº 10.848/2004, responsável pela normatização do Novo Modelo do Setor Elétrico (NMSE), dispõe:

Art. 1º A 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, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, deverá dispor sobre:

I - condições gerais e processos de contratação regulada;

II - condições de contratação livre; [...]

Assim, em obediência à supramencionada lei, o Decreto 5.163/2004 regula dois ambientes para contratação de energia elétrica, quais sejam, o Ambiente de Contratação Livre (ACL) e o Ambiente de Contratação Regulada (ACR). Nos termos do art. 47, do Decreto 5.163/2004,

A contratação no ACL dar-se-á mediante operações de compra e venda de energia elétrica envolvendo os agentes concessionários, permissionários e autorizados de geração, comercializadores, importadores, exportadores de energia elétrica e consumidores livres

No ACL, portanto, consumidores contratam diretamente com as geradoras de energia elétrica, por isso são denominados consumidores livres. O ACR, por sua vez, trata-se “do mercado no qual se realizam as operações de compra e venda de energia elétrica entre agentes vendedores e agentes de distribuição, precedidas de licitação, ressalvados os casos previstos em lei, conforme regras e procedimentos de comercialização específicos”, sendo os agentes de distribuição aqueles titulares

³ SISTEMAS ISOLADOS. Operador Nacional do Sistema Elétrico, 2022. Disponível em: <<http://www.ons.org.br/paginas/sobre-o-sin/sistemas-isolados>>. Acesso em: 07 out. 2022.

⁴ O QUE É ONS. Operador Nacional do Sistema Elétrico, 2022. Disponível em: <<http://www.ons.org.br/paginas/sobre-o-ons/o-que-e-ons>>. Acesso em: 07 out. 2022.

de “concessão, permissão ou autorização de serviços e instalações de distribuição para fornecer energia elétrica a consumidor final exclusivamente de forma regulada” (art. 1º, §1º, I e IV, Decreto 5.163/2004).

A regulação e fiscalização de todas as fases do setor elétrico brasileiro, uma vez que, como visto, esse serviço público é prestado através de descentralização àqueles que geram, transmitem, distribuem e comercializam a energia elétrica, é realizada por agência reguladora especializada, a Agência Nacional de Energia Elétrica⁵.

1.4. AGÊNCIA REGULADORA (ANEEL)

Em sentido amplo, as agências reguladoras são agências especiais instituídas no âmbito da Administração Pública, a fim de regular, controlar e fiscalizar a execução de serviços públicos, quando transferida ao setor privado (MEIRELLES, 2016, p. 449), instituídas como autarquias em regime especial.

Na inteligência de Hely Lopes Meirelles (2016, p. 441), autarquia é, antes e precipuamente, “[...] forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da Administração centralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico [...]”. O autor a conceitua como um ente administrativo autônomo, criado por lei específica, dotado de personalidade jurídica de Direito Público interno, patrimônio próprio e atribuição estatal específica, nos termos da lei que a cria. A conceituação do referido autor acorda com aquela disposta no artigo 5º, inciso I, do Decreto nº 200, de 1967, o qual dispôs sobre a organização da Administração Federal. Conforme o dispositivo,

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Outrossim, são chamadas autarquias em regime especial aquelas que, para além das características comuns às autarquias, detém, também, privilégios específicos que ampliam sua autonomia (AZEVEDO, 1998).

Nesse sentido, criada pela Lei nº 9.427/1996 e constituída pelo Decreto nº 2.335/1997, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) é autarquia em regime

⁵ A ANEEL B. Operador Nacional do Sistema Elétrico, 2022. Disponível em: <<http://www.ons.org.br/paginas/sobre-o-ons/o-que-e-ons>>. Acesso em: 07 out. 2022.

especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, com o objetivo de regular e fiscalizar o setor elétrico brasileiro, especificamente as atividades dos agentes atuantes na produção (geração), transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, inclusive aqueles relacionados a potenciais de energia elétrica (arts. 1º e 2º, parágrafo único, Decreto nº 2.335/1997).

As competências da ANEEL encontram-se dispostas na Lei n.º 9.427/96, bem como no Decreto n 2.335/97. Entre suas principais atribuições destacam-se os incisos X, XXX, XXXII e XXXIX, do artigo 4º do Decreto nº 2.335/97, que disciplinam:

X - atuar, na forma da lei e do contrato, nos processos de definição e controle dos preços e tarifas, homologando seus valores iniciais, reajustes e revisões, e criar mecanismos de acompanhamento de preços; [...]

XXX - elaborar editais e promover licitações destinadas à contratação de concessionários para aproveitamento de potenciais de energia hidráulica e para a produção, transmissão e distribuição de energia elétrica; [...]

XXXII - celebrar, gerir, rescindir e anular os contratos de concessão ou de permissão de serviços de energia elétrica e de concessão de uso de bem público relativos a potenciais de energia hidráulica, bem como de suas prorrogações; [...]

XXXIX - celebrar convênios de cooperação, em especial com os Estados e o Distrito Federal, visando à descentralização das atividades complementares de regulação, controle e fiscalização, mantendo o acompanhamento e avaliação permanente da sua condução;

A partir dos dispositivos acima extrai-se a atuação direta da ANEEL nos contratos de concessão e nos processos licitatórios. Outrossim, verifica-se que sua atuação não se esgota na formação do vínculo contratual, em contrário, a ANEEL detém amplos poderes nos âmbitos da regulamentação e fiscalização da atividade, inclusive na definição e controle das tarifas.

É a agência reguladora que define, por exemplo, o aproveitamento ótimo do potencial hidrelétrico, fundamental não somente ao processo licitatório, como também a toda a cadeia de atividades circunscritas na prestação do serviço público de energia elétrica. Ademais, a ela compete dirimir as divergências entre concessionárias, permissionárias, autorizadas, produtores independentes e autoprodutores, bem entre esses agentes e seus consumidores. Por fim, aponta-se para a possibilidade da agência reguladora descentralizar suas atividades de fiscalização através de convênios de cooperação com órgãos estaduais.

1.4.1. ESTRUTURA TARIFÁRIA

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 175, estabelece que, na prestação de serviços públicos, incumbência do Poder Público, direta ou indiretamente, a contraprestação dos particulares poderá ser realizada através da cobrança de tarifas, como se observa no dispositivo a seguir:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

(Grifo nosso)

Nesse diapasão, Eduardo Sabbag (2012, p. 442) define “tarifa (espécie de preço público), por sua vez, pode ser agora conceituada como o preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionais de serviços públicos (concessionárias e permissionárias), como de comuns vendedoras fossem.” Nesse passo, diferenciam-se as tarifas e as taxas (espécie de tributo, como se verá no decurso deste estudo.

A confusão somente ocorre quando analisadas sob o crivo da ciência financeira, isto porque, juridicamente, se auto repelem e auto excluem. Nesse sentido aduz Roque Antônio Carrazza (1999), que as tarifas (preços) surgem de contrato firmado em sede de obrigações convencionais, isto é, cunhadas de liberdade e bilateralidade contratual. Por sua vez, como se verá adiante no estudo, as taxas advém do poder de tributar do Estado, que o exerce de forma compulsória, através de lei.

Como referido acima, as Agências Reguladoras surgiram para cumprir a finalidade de regular e fiscalizar a execução de serviços públicos prestados indiretamente por meio de permissão, concessão e/ou autorização. Nesse sentido, especificamente em relação à energia elétrica, a ANEEL foi instituída, sendo outorgada a ela a definição e controle das tarifas, inclusive reajustes e revisões.

Em vista disso, no exercício de sua competência, a ANEEL estabeleceu políticas tarifárias referentes ao procedimento de fornecimento de energia, abrangendo os segmentos do setor elétrico, quais sejam, de geração, transmissão,

distribuição e comercialização. Nesse sentido, a agência define a tarifa como o valor monetário, fixado em reais, por unidade de energia elétrica ativa ou da demanda de potência ativa (art. 2º, LXXV, Resolução Normativa nº 479/2012).

Outrossim, as tarifas concernentes ao presente estudo são cobradas em razão da transmissão e distribuição, razão pela qual o aprofundamento concentra-se somente nelas.

1.4.2. TARIFAS DE USO DE SISTEMAS DE TRANSMISSÃO (TUST) E DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD)

As tarifas sobre transmissão e distribuição estão inseridas no escopo das competências da ANEEL (Art. 3º, XVIII, Lei nº 9.427/96). A saber, a energia consumida é valorada pela Tarifa de Energia, que não se confunde com as tarifas objeto do estudo.

A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), são, conforme art. 14 da Resolução da ANEEL nº 281/1999, “encargos de uso dos sistemas de transmissão ou de distribuição serão devidos por todos os usuários, calculados com base nos montantes de uso contratados ou verificados, por ponto de conexão.”

A TUST remunera a Rede Básica do Sistema Interligado Nacional (SIN), composta por linhas de transmissão, subestações em tensões de, no mínimo, 230 kV ou superior a ela, composta pelos concessionários do serviço público de transmissão de energia elétrica⁶, regulada pelo Decreto nº 5.597/2005.

Já a Tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD), definida pela ANEEL na Resolução Normativa nº 479/201, corresponde ao valor monetário unitário utilizado para realizar o faturamento mensal daqueles que fazem uso do sistema de distribuição de energia elétrica, pelo uso do sistema, medido em R\$/MWh ou R\$/kW e determinado pela ANEEL. (art. 2º, LXXV, “b”, Resolução Normativa nº 479/2012). Assim dizendo, a TUSD custeia o uso do sistema de distribuição.

⁶ REDE BÁSICA. Enecel, 2017. Disponível em: <http://www.enecel.com.br/rede_basica>. Acesso em 07 out. 2022.

2. PANORAMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para a consecução do bem comum, o Estado precisa auferir recursos financeiros, o que realiza de duas maneiras: através de receitas originárias ou derivadas. As receitas originárias são aquelas geradas a partir do patrimônio estatal, isto é, se dão com o Estado explorando seu próprio patrimônio, o que comumente ocorre por meio de regime jurídico de Direito Privado, tendo por característica a vontade do particular.

Por sua vez, as receitas derivadas são aquelas nas quais o Estado faz uso de seu poder de império estatal, portanto, conforme afirma Ricardo Alexandre (2017, p. 42) “[...] utiliza-se das suas prerrogativas de direito público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade.”

Tal qual entende Ricardo Alexandre (2017), o Brasil concentra sua arrecadação na obtenção de receitas derivadas, sobretudo os tributos, dispondo constitucionalmente sobre a excepcionalidade da arrecadação via receita originária, como se observa no art. 173 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), *in verbis*:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei

Dada a preferência do sistema tributário nacional pelas receitas públicas derivadas, bem como o objeto de pesquisa do presente estudo, se faz necessário apreender em que consiste “tributo” e quais são eles.

O Código Tributário Nacional (CTN) define tributo 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

Nesse ponto, critica Geraldo Ataliba (2006), a ideia de que lei poderia formular conceito teórico, uma vez que não é essa sua finalidade. Para o autor, o conceito - ainda que implícito - é constitucional, como aduz:

É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do "regime tributário", conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado "poder tributário", exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa "definição" legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser "redefinidos" por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida (ATALIBA, 2006, p. 32-33)

Extraí, contudo, do conceito jurídico-positivo de tributo, a sua ideia central, qual seja, a ideia de *obrigação*. Segundo Ataliba (2006, p. 34),

[...] define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)

A fim de evidenciar seus significados, Ataliba (2006) destrincha o sucinto entendimento conceitual: termo *obrigação* se traduz no vínculo jurídico transitório, que garante ao sujeito ativo (credor, em termos obrigacionais) o direito de exigir do sujeito passivo (devedor) determinado comportamento, a qual o sujeito passivo fica obrigado. Por sua vez, o termo *pecuniária* revela o objeto da obrigação tributária, qual seja, transferir dinheiro ao sujeito ativo (comportamento exigido do sujeito passivo). “*Ex lege*”, isto é, “por força da lei”, determina que a obrigação tributária se origina na lei, a partir da ocorrência de fato (fato impositivo), portanto a vontade é irrelevante para configurá-la - por isso, também, o tributo é denominado, doutrinariamente, como se viu, de receita pública derivada.

Em seguida, aduz que o termo “*que não se constitui em sanção de ato ilícito*” é fundamental à compreensão de tributo, uma vez que o dever de pagá-lo decorre de “[...] fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia [...] não qualificado como ilícito” (ATALIBA, 2006, p. 35). Quanto ao termo “*sujeito ativo ser em princípio uma pessoa pública*”, revela que, a priori, com perdão da redundância, o sujeito será a pessoa pública administrativa ou pessoa privada a qual a lei delegar a função de recolher o tributo, desde que a finalidade seja de interesse público. Por fim, o termo “*sujeito ativo é pessoa colocado nessa posição pela vontade da lei*” é autoexplicativo, e isso se deve ao fato da lei definir explicitamente o sujeito passivo.

Dessa forma, o tributo é o dever de entregar aos cofres públicos determinada quantia, em razão de norma jurídica prévia que assim determina, a partir da ocorrência de determinado fato lícito descrito naquela norma.

A partir do entendimento conceitual do tributo, pode-se discutir, afinal, como se configura a legalidade tributária, bem como do que se trata a hipótese de incidência desses tributos.

2.1. COMO SE CONFIGURA A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Tal qual a acepção de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020), o povo delega ao Estado o poder de tributar, uma vez que ele é produto da reunião de vontades que conforma a Assembleia Constituinte. Nesse sentido, em sendo fundamental à organização e manutenção do Estado, prossegue o autor, a Constituição define as limitações do poder de tributar, por meio de princípios e imunidades, reparte as competências tributárias entre os entes federativos, bem como determina a partilha do produto da arrecadação de determinado tributo.

Nesse sentido, a Constituição Federal consagra o Princípio da Legalidade no art. 5º, inc. II, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” Em relação à atividade tributária, contudo, o princípio da legalidade é restrito, logo, os entes federativos poderão instituir e cobrar tributos autorizados por imperativo constitucional, observados os limites de suas competências - também constitucionais - e aquilo que a lei estabelecer, sendo vedado a exigência ou *aumento* de tributo sem que lei o estabeleça (arts. 145, 150, I, CF/88).

Dos dispositivos constitucionais depreende-se que o poder de tributar é limitado, o que se coaduna ao Estado Constitucional de Direito. Dessa maneira, ao impor aos entes federativos que para exigir ou majorar tributos esse mandamentos devem vir de lei, obedece-se à hierarquia das leis. Como aduz Hugo de Brito Machado (2015), quando um ordenamento jurídico tem uma Constituição que faz referência a tributo, ela deve servir de limitação àqueles que elaboram normas de hierarquia inferior.

Prossegue Machado (2015), referindo que a Constituição define a matéria de fato a ser utilizada na definição da hipótese de incidência pelo legislador ordinário competente, sendo esse o âmbito constitucional do tributo. Dessa forma, estabelece a Constituição Federal que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria tributária, sobretudo com relação à definição dos tributos, seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”).

Outrossim, nos termos dos artigos 96 e 97, I, §1º, do Código Tributário Nacional,

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.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Dessa forma, o tributo só poderá ser instituído e cobrado nos moldes fixados, primeiramente, na Constituição Federal e demais leis autorizadas por ela, como, por exemplo, a lei complementar, as leis estaduais e o Código Tributário Nacional.

2.2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme Geraldo Ataliba (2006, p. 46), “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”. É comum na doutrina brasileira o uso da expressão “Regra-Matriz de Incidência Tributária” (RMIT) para designá-la. Como leciona o professor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 256), “sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”. Assim, pode-se entender que a hipótese de incidência tributária está contida na RMIT.

Tradicionalmente, a doutrina brasileira denomina por “fato gerador” tanto a hipótese quanto o fato concreto, confusão terminológica a qual autores como Geraldo Ataliba e Hugo de Brito Machado enfaticamente rejeitam em suas obras. Para Ataliba (2006), é incorreto denominar a previsão legal e o fato em si da mesma maneira, uma vez que é impossível realizar trabalho científico sem o emprego consciente e rigoroso de termos técnicos. O autor denomina a previsão legal de “hipótese de incidência tributária” e o fato concreto de “fato imponible”. Para enfatizar, Ataliba cita Hugo de Brito Machado,

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto (MACHADO, 1999, p. 102 apud ATALIBA, 2006, p. 54)

Nesse diapasão, Hugo de Brito Machado (2015) entende que basta adentrar ao campo conceitual da Teoria Geral do Direito para compreender a diferença entre

"hipótese de incidência" e "fato gerador", afirmando que a hipótese de incidência está no campo das *prescrições normativas*, isto é, das descrições daquilo que deve ser, enquanto o fato gerador está no campo do *mundo fenomênico*, gerando, em sua ocorrência, o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo ao sujeito ativo.

Em vista disso, em concordância com esses autores, o presente estudo faz uso da expressão *hipótese de incidência tributária (h.i)* ao tratar da hipótese legal. A hipótese legal, por sua vez, prevê um fato (gerador, imponível) que, ocorrendo, fará incidir sobre o sujeito a regra jurídica constante naquela norma jurídica. Portanto, tratando-se de direito tributário, quando se fala em hipótese legal, se refere à hipótese de incidência tributária (h.i).

O *fato imponível*, por sua vez, é o fato ou situação de fato que origina a relação jurídica tributária. É, portanto, fato jurídico, conforme preceitua Dino Jarach, citado por Ataliba (JARACH, 1971, p. 339 *apud* ATALIBA, 2006, p. 71):

A característica fundamental do fato imponível consiste, pois, na sua natureza de fato jurídico, a que a lei vincula o nascimento da obrigação. A esse respeito, deve-se dizer que a obrigação nasce da lei quando se verifica o fato imponível, sem a existência, na vida real, de fato imponível que se possa subsumir à definição legal. Por outra parte, o fato imponível não cria, por si só, a obrigação, mas o faz mediante a lei.

Esta conexão - entre fato imponível e a norma que é fonte da obrigação - tem como consequência iniludível ser o fato imponível um fato jurídico, isto é, um fato produtivo de efeitos jurídicos, por vontade da lei

Através do mandamento da lei, portanto, o fato imponível cria (pela força da lei) o dever de pagar o tributo. Pelo exposto, compreende-se que a hipótese de incidência tributária descreve um fato que, porque previsto, é um fato imponível. Logo, a h.i tem, em si, aspectos necessários à construção de uma descrição legislativa precisa, a qual é determinante à especificação do tributo e constitucionalidade da hipótese de incidência.

Nesse sentido, Ataliba cita Alfredo Augusto Becker, afirmando:

Toda e qualquer hipótese de incidência, ao realizar-se acontece num determinado tempo e espaço. A regra jurídica ao estabelecer os fatos que integralizarão a hipótese de incidência logicamente também predetermina as coordenadas de tempos e as de lugar para a realização da hipótese de incidência (BECKER, ano, p. 238 *apud* ATALIBA, 2006, p. 78)

Assim pensa também Dino Jarach, citado por Ataliba, ao dispor:

Este pressuposto de fato se compõe, por sua vez, de diferentes elementos: em primeiro lugar, os fatos objetivos contidos na definição legal do pressuposto; em segundo, a determinação objetiva do sujeito ou sujeitos que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o momento de vinculação do pressuposto de fato com o sujeito ativo da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base imponível, isto é, a adoção de parâmetros que servem para valorar quantitativamente os

fatos, cuja verificação origina a obrigação; em quarto lugar, a delimitação, no espaço e no tempo, destes fatos; e em quinto, a quantidade expressada numa soma finita, ou numa percentagem ou alíquota aplicável à base impositiva, que permite determinar como resultado, o quantum da obrigação tributária (JARACH, 1971, p. 337 *apud* ATALIBA, 2006, p. 79)

Portanto, a fim de compreender como se configura a hipótese de incidência tributária, portanto a legalidade na cobrança de determinado tributo, é necessário entender seus aspectos pessoal, temporal, espacial e material.

Primeiro, o aspecto pessoal informa quais são os sujeitos da obrigação tributária. Nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo (credor) será o ente federativo responsável pelo recolhimento do tributo, geralmente o próprio cuja competência legislativa tributária recai, podendo ser, também, pessoa delegada com finalidade pública. Por sua vez, o sujeito passivo (devedor), denominado contribuinte, será, em regra, o destinatário constitucional tributário, isto é, aquele cujos critérios objetivos identificarem enquanto devedor naquela relação. Como bem disse Ataliba (2006, p. 82), o aspecto pessoal "determina o sujeito ativo [...] e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo".

Depois, o aspecto temporal indica, ainda que implicitamente, as circunstâncias de tempo, marcando o momento em que ocorre o fato impositivo. Tal qual disciplina Dino Jarach, conforme Ataliba (JARACH, 1971 *apud* ATALIBA, 2006), na delimitação do aspecto temporal da h.i, o legislador pode definir um período ou considerar um resultado último ao final do processo, ou momento do processo, como seu início.

É imprescindível uma vez que, nos termos do Princípio da Irretroatividade da lei (art. 150, III, "a", CF/88), o tributo não é devido antes da consumação do fato. Contudo, desde que observado esse princípio, é opção do legislador a determinação do momento em que se reputará consumado o fato impositivo. Logo, é essencial, uma vez que a obrigação tributária nasce a partir da consumação desse fato.

Por sua parte, o aspecto espacial, na inteligência de Ataliba (2006), uma vez que o fato impositivo ocorre no mundo fenomênico, esse fato impositivo só o será se ocorrer em determinado território, onde terá validade. No direito tributário brasileiro, esse território é aquele circunscrito no âmbito da competência do legislador ordinário.

Por último, o aspecto material é o cerne da caracterização do tributo, pois nele são encontrados todos os dados objetivos, sendo responsável por caracterizar

e individualizar, determinando o quanto será devido (ATALIBA, 2006). Portanto, além da descrição do fato ou situação de fato, também compõem o aspecto material a base imponible (denominada base de cálculo) e a alíquota. A base imponible é o critério fixado em lei para determinar o valor devido, é através dela que se mensura o fato imponible, quantificando-o.

Conforme Ataliba (2006, p. 110-11):

Esta verificação tem uma consequência imediata: **a base imponible pode abranger inteiramente as perspectivas dimensionais do fato objeto do conceito em que a h.i. se constitui ou somente algumas. Pode também dar-lhes configuração jurídica própria, diversa da que, em realidade, e no mundo fenomênico, elas têm.**

Assim, um estado de fato pode ter diversos atributos dimensionais; a base imponible estabelecida pelo legislador pode considerar somente um, ou alguns - e não necessariamente todos (grifo nosso)

A alíquota, por sua vez, é a fração, normalmente em percentual, da base imponible concreta (a base calculada, não o conceito) que o legislador atribui ao estado. Portanto, a alíquota atua sobre a base calculada para definir o valor devido concretamente.

A partir da compreensão dos aspectos que compõem a hipótese da incidência tributária, bem como de como se configura a legalidade tributária, é possível adentrarmos aos tributos em espécie.

2.3. TRIBUTOS EM ESPÉCIE

Como visto, os tributos são constitucionais, derivam da autorização constitucional para instituí-los, nos termos gerais que a mesma determina. Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 dispõe, no art. 145, que os entes federativos, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir taxas, contribuições de melhoria e impostos.

Outrossim, determina a Constituição Federal que os entes federativos estão vedados exigir ou aumentar tributos sem que a lei estabeleça (art. 150, I, CF/88), configurando o denominado Princípio da legalidade tributária. Dessa maneira, a lei tributária que instituir o tributo - a qual, em regra, será lei ordinária ou complementar -, deverá especificar todos aqueles aspectos que compõem a hipótese de incidência tributária: o fato imponible, os sujeitos, a base de cálculo e a alíquota.

2.3.1. TAXAS

As taxas, por disposição constitucional, são tributos cujo fato gerador é o exercício de poder de polícia ou relacionado a serviço público, específico e divisível, que seja disponibilizado ou efetivamente utilizado pelo contribuinte (Art. 145, II, CF/88). Portanto, a taxa é paga diante de uma contraprestação direta e imediata de serviço público (CASSONE, 1997). Vittorio Cassone, citando Aliomar Balceiro, aduz:

O serviço é *efetivo*, quando ministrado ao contribuinte a qualquer título, isto é, porque lhe interesse ou porque deva sujeitar-se a ele por sua atividade em relação a terceiros.

É *potencial*, quando compulsório, funcione efetivamente à disposição do contribuinte. Compulsório o pagamento, não o uso.

É *específico*, quando possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justificou - por exemplo, a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo.

É *divisível*, quando possa funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário - a expedição de certidões, a concessão de porte de armas, a aferição de pesos e medidas etc (BALCEIRO, 1976, p. 321 apud CASSONE, 1997, p. 68)

Dessa forma, é possível depreender que a taxa remunera serviços públicos de interesse público, que não sejam concessíveis.

2.3.2. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

A contribuição de melhoria decorre de obras públicas (art. 145, III, CF/88). Cassone (1997) corretamente dispõe que, por definição constitucional, esse tributo será devido a obra pública gerar a valorização do imóvel, isto porque não faria sentido exigir tributo por "melhoria" se em nada a obra agregasse ao valor da propriedade particular. Ademais, por tratar-se de obras, é certo que sua obrigação é temporária, divergindo das taxas, às quais, comumente, por se tratar de serviços públicos, são continuadas.

2.3.3. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais têm sua receita vinculada a atividade específica prevista, que seja do interesse do Estado, nos termos dos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal (BIRNFELD; BIRNFELD, 2008). O art. 149 prevê a competência exclusiva da União para instituir *contribuições sociais*, as quais se destinam ao custeio de despesas sociais, tais quais a assistência, previdência social, a saúde e a educação.

Conforme dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 164):

É importante dizer que, na verdade, as contribuições sociais constituem gênero, do qual, segundo o STF, 15 são espécies: a) as contribuições de seguridade social; b) outras contribuições sociais; e c) as contribuições sociais gerais. Vejamos as notas de diferenciação.

As contribuições de seguridade social, como o próprio nome permite antever, são destinadas a financiar a seguridade social brasileira, rubrica que abrange a assistência social, a previdência social e a saúde, consoante o art. 194 da CF. Dentre elas, podemos citar como as mais famosas representantes: a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Outrossim, o supramencionado dispositivo também prevê contribuições especiais relacionadas à intervenção no domínio econômico, comumente relacionadas à regulação dos preços, como é a contribuição para intervenção nos preços do açúcar e do álcool, e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que se destinam à obtenção de fundos para as categorias profissionais, tal qual a Ordem dos Advogados do Brasil (BIRNFELD; BIRNFELD, 2008).

Por fim, o art. 149-A dispõe sobre a contribuição para custear o serviço de iluminação pública, o qual fora, até 2002, erroneamente custeado por meio de taxa, equívoco superado pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional a remuneração do referido serviço por meio de taxa (BIRNFELD; BIRNFELD, 2008).

2.3.4. EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Dispostos no art. 148 da Constituição Federal, os empréstimos compulsórios são tributos vinculados à finalidade que lhes der causa. Nos termos do referido dispositivo, a União poderá, através de lei complementar, instituir empréstimos compulsórios em dois casos: (1) para cobrir despesas extraordinárias geradas por calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (inc. I) e (2) em razão de necessidade de investimento público urgente e de relevante interesse nacional (inc. II).

2.3.5. IMPOSTOS

Impostos são tributos cujas obrigações têm por fato imponible (fato gerador concreto) um fato da vida do contribuinte independente de atividade estatal específica. Essa definição é dedutível a partir das disposições constitucionais constantes no inciso I e §2º do art. 145 da Constituição Federal, que dispõem que as taxas, já entendidas como tributação realizada sobre a utilização ou disposição de

serviços públicos específicos ou em razão do exercício de poder de polícia, não terão a mesma base de cálculo de impostos. Em vista disso, os impostos não podem ter fato gerador que seja advindo de atividade estatal específica. Nas palavras de Geraldo Ataliba (2006, p. 138):

Seguro para se comprovar estar-se em presença de imposto é o critério de exclusão: se, diante de uma exação, o intérprete verifica que não se trata de tributo vinculado, então pode afirmar seu caráter de imposto. Todo tributo não vinculado é imposto.

Outrossim, os impostos são de competência privativa da União, dos Estados ou dos Municípios, podendo ter função fiscal e extrafiscal. A fiscal é a finalidade principal dos impostos, que se traduz em instrumento de arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, enquanto a extrafiscal é, no caso dos impostos, a função que eles exercem enquanto instrumentos de intervenção do Estado na economia. Essa intervenção ocorre por indução, realizada por meio da onerosidade na tributação, que diminui quando o interesse é estimular determinada prática e aumenta conforme interesse em desestimulá-la, tudo conforme a inteligência de Hugo de Brito Machado (2015).

Ademais, tal qual assevera Machado (2015, p. 69), os impostos se classificam também pela "relação existente entre o valor do imposto e a expressão de riqueza sobre a qual este incide [...]", podendo ser "fixos, graduados, proporcionais progressivos e regressivos." Tal qual o autor:

Fixo é o imposto cujo valor é estabelecido pela lei, diretamente, sem que se faça necessário qualquer cálculo para sua determinação. [...]

Graduado é o imposto cujo valor é estabelecido pela lei, diretamente, mas com variações ou graduações em razão de alguma característica do contribuinte, que em geral expressa maior ou menor capacidade contributiva. [...]

Proporcional é o imposto cujo valor varia em razão diretamente proporcional à sua base de cálculo. Ele é sempre uma quantia proporcional à expressão de riqueza sobre a qual incide, porque tem a alíquota constante. [...]

Progressivo é o imposto cujo valor cresce mais que proporcionalmente quando aumenta sua base de cálculo, porque sua alíquota aumenta na medida em que aumenta a base de cálculo. [...]

Regressivo é o imposto cujo valor, embora crescente em razão do aumento da expressão de riqueza sobre a qual incide, tem esse crescimento menor que o crescimento daquela expressão de riqueza, porque sua alíquota diminui na medida em que aumenta sua base de cálculo (MACHADO, 2015, p. 69-70)

A saber, a capacidade contributiva é a aptidão do cidadão a suportar os dispêndios financeiros dos impostos sem o sacrifício de sua existência digna. É

princípio constitucional de direito tributário, consagrado no artigo 145, §1º, que dispõe:

Art. 145.

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte

Ainda, segundo a classificação em cumulativos e não cumulativos, os impostos incidem em todas as fases da circulação, porém, no primeiro caso, o imposto é acumulado, enquanto no segundo, é deduzido o valor pago nas etapas anteriores. O imposto é, portanto, tributo não vinculado à atividade estatal, cujo fato gerador é fato da vida do contribuinte, que comumente expressa capacidade contributiva.

Nesse diapasão, a Constituição Federal confere à União a instituição dos seguintes impostos: sobre a importação de produtos estrangeiros, bem como a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre os produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou operações relativas a títulos ou valores mobiliários, conhecido como imposto sobre operações financeiras; sobre a propriedade territorial rural e; sobre grandes fortunas (art. 153, CF/88). Destaca-se que, dentre os impostos referidos, somente o último, relativo a grandes fortunas, não foi instituído até o presente momento.

Outrossim, a Constituição Federal ainda permite à União a instituição de outros impostos, desde que tenham fato gerador e/ou base de cálculo distintos dos impostos discriminados no corpo da Constituição Federal, não sejam cumulativos e sejam criados por meio de lei complementar ou, ainda, haja a necessidade, por iminência de guerra ou guerra externa, da criação de impostos extraordinários, estejam eles em sua competência tributária ou não, enquanto houver a necessidade que lhes deu causa (art. 154, I e II, CF/88)

Além disso, nos termos do art. 147 da Constituição Federal, compete ainda à União os impostos estaduais e os impostos municipais do Território Federal, este último apenas caso o Território não seja dividido em Municípios. Caso o Território seja dividido em Municípios, os impostos municipais caberão ao Distrito Federal.

Aos Municípios compete instituir impostos sobre a propriedade territorial e predial no meio urbano, a transmissão inter vivos de bens imóveis, a qualquer título oneroso, bem como de direitos reais sobre eles, bem como sobre serviços de qualquer natureza que não sejam aqueles de competência dos Estados-membros e Distrito Federal (art. 156, I, II e III, CF/88).

Em se tratando dos Estados-membros e do Distrito Federal, a Constituição Federal dispõe que são competentes para instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação, seja de bens ou direitos; a propriedade de veículos automotores e; as operações sobre circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, bem como de comunicação (ICMS), ainda que se iniciem no exterior (art. 155, I, II e III, CF/88).

Nesse passo, em analogia biológica, dentro do gênero tributo se encontra a espécie imposto, a qual abriga a subespécie Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributo central do presente estudo e ao qual se passará à compreensão.

3. ICMS

Como visto, o ICMS é subespécie da espécie dos tributos. No presente capítulo far-se-á o estudo de suas particularidades. Para tanto, a princípio será resgatada a história do imposto, de seu surgimento até seu momento atual na Constituição de 1988. Em seguida, serão analisadas seu âmbito constitucional e sua norma geral, a Lei Complementar nº 87/96, a fim de compreender sua hipótese de incidência tributária. Por fim, será exposto o ICMS relativo ao consumo de energia elétrica, com a finalidade de demonstrar os parâmetros legais relativos à sua base de cálculo.

3.1. RESGATE HISTÓRICO DO ICMS

Inspirada no modelo francês de Imposto de Valor Agregado (IVA), a reforma tributária brasileira da década de 60, realizada através da Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1965 (18/1965) criou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) para substituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), propondo, inicialmente, conforme Melina de Souza Rocha Lukic (2017, p. 32) "a promoção do equilíbrio federativo, pois prévia repartição dos tributos entre os entes federativos e um regime de transferências voltado para os estados menos desenvolvidos."

Contudo, o ICM não diminuiu os conflitos existentes entre os entes federativos, que vinham sendo discutidos a partir de problemáticas pontuais e alterações pensadas para solucioná-las da mesma maneira, pontualmente.

Em sequência, Lukic (2017) aduz que, objetivando arrumar as distorções e ineficiências interestaduais provocadas pro IVC, a proposta do ICM abarcou as ideias de uniformização da alíquota interna - que não muito depois foi trocada pela diferenciação das alíquotas - e da não cumulatividade no comércio interestadual, sendo que,

Posteriormente, a CF/1967 atribuiu ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas máximas do ICM para as operações internas, bem como para as exportações ao exterior, e o Ato Complementar nº 40/1968 determinou alíquotas uniformes para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais e nas exportações (LUKIC, 2017, p. 33)

Apesar de bem intencionada, a alíquota única aplicada às operações interestaduais concentrava a receita no estado que produzia, acabando por transferir receita do consumidor do estado empobrecido ao estado mais desenvolvido, culminando no aumento das desigualdades regionais por meio da tributação. Nesse

diapensão, assevera Lukic (2017), o Senado Federal, através da Resolução nº 7, realizada em 1980, instituiu alíquotas interestaduais diferenciadas com base na origem e no destino da mercadoria.

Em 1987 foi convocada a Assembleia Nacional Constituinte (ANC), que posteriormente deu luz à promulgada Constituição Federal de 1988. No contexto da ANC, Lukic (2017) aduz que a Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (Cretad) apresentou proposta que intencionava a reunião dos mais relevantes impostos ditos "indiretos" em imposto único sobre o valor agregado (IVA) que incidisse, para além de bens e serviços, em combustíveis, minérios, telecomunicações, serviços de transporte e energia elétrica. A unificação abarcaria o ICM, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Assim, apesar de não terem aprovado o IVA nos termos descritos acima, a base do ICMS incorporou os minerais, os combustíveis, os serviços de comunicações e a energia elétrica, concedendo a "possibilidade de os estados legislares sobre as alíquotas internas do ICMS", bem como mantendo o "regime misto origem-destino aplicado à cobrança desse imposto" (LUKIC, 2017, p. 36).

Dessa forma, a partir da promulgação da Constituição de 1988, o ICMS passou a incorporar, além das operações relacionadas à circulação de mercadorias, as operações "sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação" (art. 155, inc. II, CF/88).

3.2. ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO ICMS E A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

A Constituição Federal infere a competência para instituir o ICMS aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, II, CF/88), determinando que o referido imposto não será cumulativo e poderá ser seletivo, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, §2º, I e III, CF/88). Como visto, nos termos da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais tributárias, sobretudo sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos dispostos na CF/88 (art. 146, III, "a").

Portanto, pode-se depreender das disposições constitucionais alguns aspectos que conformam a hipótese de incidência tributária (fato gerador abstrato), que gera a obrigação de pagar o ICMS, enquanto outros aspectos estão dispostos

na lei complementar. Em se tratando do ICMS, atendendo ao regramento constitucional, a Lei Complementar (LC) n° 87/96 foi instituída para regular o ICMS no plano nacional, responsável pela estrutura tributária infraconstitucional. Hierarquicamente, portanto, está abaixo da Constituição Federal e acima da lei ordinária (CASSONE, 1997).

Tendo em vista a relevância do aspecto material na caracterização da hipótese de incidência, falemos dela em primeiro lugar. O ICMS incide sobre mercadorias, prestação de serviços de transporte, sejam eles interestaduais ou intermunicipais, serviços de comunicação, bem como operações relativas a energia elétrica, telecomunicações, combustíveis e minerais (art. 155, II e §3º, CF/88). De maneira mais objetiva, dispõe a LC 87/96, em seu art. 2º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

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

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

Como se vê, são diversos os fatos impositivos, que fazem surgir a obrigação de pagar o ICMS. No presente estudo, como se verá no Capítulo IV, o enfoque se dará sobre o ICMS sobre a circulação de mercadorias.

Em relação ao *aspecto pessoal*, o sujeito ativo da relação jurídica tributária são os Estados e o Distrito Federal (art. 155, I, "b", CF/88), enquanto, em relação ao sujeito passivo, denominado contribuinte, nos termos do art. 4º da LC 87/96, será contribuinte a pessoa que realizar com habitualidade, ou em volume caracterizador de intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, ou de comunicação. Em princípio, portanto, há as regras da habitualidade e do intuito comercial, ambas sendo características da atividade comercial.

Não obstante, também será contribuinte aquele que, mesmo sem essas características, importe mercadorias ou bens de outros países, seja destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior, adquira via licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados ou, ainda, adquira derivados do petróleo, como combustíveis e gases, e energia elétrica de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (art. 4º, §1º, I, II, III e IV, LC 87/96)

Quanto ao *aspecto espacial*, está abarcado na mesma regra constitucional que definiu a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituição do ICMS, sendo o aspecto espacial, *a priori*, os territórios dos Estados e do Distrito Federal. Ademais, a Constituição, em seu art. 155, §2º, XII, "d", determinou que a Lei Complementar cabe a fixação, "para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços".

Dessa forma, o local onde ocorre o fato impositivo, em se tratando de mercadorias ou bens, será:

Art. 11 [...]

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Em relação ao *aspecto temporal*, o art. 12 da Lei Kandir considera ocorrido, no mundo fático, o fato imponible (fato gerador concreto), diversas situações de fato. Em síntese, é considerado ocorrido o fato gerador quando houver: a saída da mercadoria, o fornecimento de alimentos ou bebidas, a transmissão a terceiro, a transmissão de propriedade, o início de prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o final do transporte iniciado no exterior ou o recebimento de serviços prestados nele, a prestação de serviço de comunicação que seja onerosa, o desembaraço aduaneiro, a entrada de derivados do petróleo - combustíveis - e energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização, a aquisição de licitação de mercadoria ou bem importado, apreendido ou abandonado ou a utilização de serviço iniciado em outro Estado, sem vinculação a operação ou prestação subsequente.

Quanto ao *aspecto quantitativo*, a base de cálculo, nos termos da alínea “i” do inciso XII do art. 155 da CF/88, cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.” Em regra, a base de cálculo é o valor da operação ou da prestação de serviço, ou mesmo o preço do produto ou serviço (art. 13, LC 87/96), com especificidades nas legislações estaduais onde ocorrerem os fatos imponíveis.

A alíquota, por fim, nos termos do art. 155, §2º, III, IV, V e VII da Constituição Federal, será estabelecida, percentualmente, por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores,

aprovada pela maioria absoluta de seus membros. A CF/88 faculta ao Senado a instituição de alíquotas mínimas nas operações internas, bem como a fixação de alíquotas máximas a fim de solucionar conflitos. Ainda, quando destinar bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, as operações terão alíquota interestadual, cabendo ao Estado onde se encontrar o destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Por fim, a seletividade das mercadorias e serviços essenciais é feita na fixação da alíquota, portanto se diz que a alíquota é seletiva ou não.

3.3 O ICMS - ENERGIA ELÉTRICA

Como supramencionado, o ICMS incide sobre diversos fatos e situações de fato. Não obstante, o ICMS - Energia Elétrica detém tratamento específico para fins de tributação. Nesse passo, é oportuno enfocar os pressupostos que geram a obrigação de pagar o tributo quando se trata de energia elétrica, uma vez que a mesma é entendida, tributariamente, como *mercadoria*. Dito isso, analisa-se seu entendimento enquanto mercadoria e a hipótese de incidência no consumo de energia elétrica, especialmente os parâmetros legais para configuração de sua base de cálculo.

3.3.1. ENERGIA ELÉTRICA E SUA CONSIDERAÇÃO COMO MERCADORIA

Entendida, no Capítulo I, a natureza física da energia elétrica, ou melhor dizendo, *da corrente elétrica*, importa compreender o seu tratamento tributário, qual seja, o de mercadoria. Conforme Roque Antonio Carrazza (1997, p. 104),

(...) a energia elétrica, para fins de tributação por via de ICMS, foi considerada, pela Constituição, uma mercadoria, o que, aliás, não é novidade em nosso direito positivo, que para que se caracterize o furto, há muito vem equiparando a energia elétrica à coisa móvel (art. 155, § 3º, do Código Penal)

Nesse sentido, o entendimento de Cassano (1997, p. 332), segundo o qual: “Mercadoria é espécie do gênero ‘coisa’. As coisas móveis, objeto de circulação comercial, são chamadas de mercadorias. Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. Logo, a diferença entre ambas é a

destinação”. Como bem refere Eduardo Sabbag (2012, p. 1062), “a energia elétrica é pacificamente entendida como ‘mercadoria’ para efeito da incidência do ICMS.”

Pelo exposto, em conformidade com a disposição constitucional no sentido da energia elétrica ser destinada ao consumidor em outro Estado implica entendê-la como coisa móvel, portanto, a energia elétrica é entendida enquanto mercadoria para fins de tributação (art. 155, §2º, X, “b”, CF/88).

3.3.2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA

Segundo os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por *hipótese de incidência possível* a circunstância de uma pessoa *produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir* energia elétrica. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar “in abstrato”, este imposto, poderá colocar em sua *hipótese de incidência* todos, alguns ou um desses fatos (1997, p.104)

Dessa maneira, na definição do fato gerador (imponível), o aspecto material é a operação de circulação da mercadoria, enquanto o aspecto temporal, isto é, o momento em que acontece o fato imponível, gerando a obrigação tributária, é a transferência de titularidade da mercadoria. Conforme o art. 12, I, da LC 87/96, esse momento é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Definiu-se, portanto, que o ICMS incide sobre o consumo da energia elétrica.

Ainda, o ICMS - Energia Elétrica, conforme art. 11, I, “g”, da LC 87/96, será cobrado no *local (aspecto espacial)* onde ocorreu o fato gerador (fato imponível) da obrigação tributária. Portanto, no estado-membro em que estiver localizado o consumidor final, ou adquirente da energia elétrica. Sendo este estado-membro, portanto, o sujeito ativo (*aspecto pessoal*) da relação jurídica tributária. Ainda tratando do aspecto pessoal, portanto, cumpre entender quem é o sujeito passivo que, neste caso, será o destinatário final da energia (o consumidor final, contribuinte de fato). Pontua-se que, no caso da energia elétrica, poderão as concessionárias e distribuidoras serem responsáveis pelo recolhimento do tributo, por substituição tributária (art. 9º, §1º, II, e §2º LC 87/96, o que é costumeiro ocorrer no país).

O *quantum debeatur*, como já referido, é definido pela aplicação da alíquota, em percentual, sobre a base de cálculo. Nesse sentido, a alíquota é variável entre os estados-membros. A base de cálculo, por sua vez, nos termos do art. 13, I, da LC

87/96, calculada na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, é o valor da operação.

3.3.3. COBRANÇA DE ICMS-ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE DE 2022

A Lei Ordinária nº 8.820/89 limitou-se, em grande parte, à repetição daquilo disposto no âmbito da Lei Complementar nº 87/96. Em princípio, a Lei Ordinária adota, explicitamente, a energia elétrica como mercadoria para os efeitos da lei (art. 2º, I, “b”). Depois, em relação à hipótese de incidência, dispõe sobre seu aspecto material, em conformidade com a Constituição Federal, a incidência do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, bem como estabelece, quanto ao aspecto temporal, o momento em que ocorre o fato gerador (fato imponível) como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (arts. 3º, I e 4º, I).

Quanto ao local em que se realiza a operação, isto é, o aspecto espacial da hipótese de incidência, para efeito da cobrança do imposto, define o local onde estiver aquele que adquire a mercadoria, no caso da energia, o consumidor final (art. 5º, I, “g”), também de acordo com a Lei Complementar 87/96.

Por fim, quanto ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência, nos termos do art. 10, I, determina que a base de cálculo do imposto será o valor da operação. O §1º do art. 10, por sua vez, dispõe que integra a base de cálculo: a) o montante do imposto; b) o valor de: seguros e juros, bem como outras quantias pagas ou recebidas, além de descontos concedidos sob qualquer condição; 2 - frete; 3 - ao valor do imposto sobre produtos industrializados, se a mercadoria for destinada ao consumo ou a consumidor final.

Por fim, ainda em relação ao *quantum debeatur*, a referida lei dispõe sobre a alíquota. Nos termos do art. 12º, II, “a”, 7 e “d”, 25, seria de 25% a alíquota, exceto se tratando de consumo em iluminação de vias públicas, industrial, rural e, em residências, até 50 KW por mês. Nos últimos dois casos (rural e residencial até 50 KW por mês), a alíquota seria de 12%.

4. ANÁLISE DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INSERÇÃO DAS TARIFAS DE USO DE SISTEMAS ELÉTRICOS DE TRANSMISSÃO E DE USO DE SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ENERGIA ELÉTRICA NO RIO GRANDE DO SUL ATÉ O PRIMEIRO SEMESTRE DE 2022

O presente capítulo intenciona demonstrar a impossibilidade de inserção das tarifas de transmissão e distribuição, TUST e TUSD, na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica no Estado do Rio Grande do Sul até o primeiro semestre de 2022, momento em que concluída a pesquisa bibliográfica e documental que embasa o presente estudo. Para tanto, se fará a análise das perspectivas legal e doutrinária, bem como a perspectiva jurisprudencial dos tribunais superiores, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal.

4.1. SOB A PERSPECTIVA LEGAL E DOUTRINÁRIA

O Sistema Tributário Nacional se origina na Constituição Federal, que ecoa suas normas gerais e princípios na legislação infraconstitucional pátria. Assim, conforme referido, a Constituição Federal entendeu a energia elétrica como mercadoria para fins de tributação. Dessa maneira, conforme mencionado, CF/88 determina que o ICMS pode ser instituído por Estados e Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias, cabendo à lei complementar regular as limitações constitucionais, estabelecendo normas gerais, quanto aos fatos geradores e o local de sua ocorrência, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, bases de cálculo e contribuintes do tributo, observadas a não cumulatividade e a possibilidade de seletividade do imposto em razão da essencialidade de determinadas mercadorias, conforme os artigos 145, I, 146, II, III, “a”, 155, II, §2º, II, III, XII, “d”, todos da CF/88.

Consonante ao mandamento constitucional, a Lei Complementar (LC) nº 87/96, regula o ICMS na esfera nacional, estabelecendo parâmetros aos estados-membros e Distrito Federal. Em relação à mercadoria energia elétrica, conforme imperativo constitucional, a LC nº 87/96 determina que a incidência da obrigação de pagar se condiciona *a operação* de circulação de mercadoria, *que não é cumulativa*, determinada através da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ocorrer no Estado em que estiver o adquirente, ou consumidor final, ocasião em que sua base cálculo será o valor da operação, *bem como o montante*

do próprio imposto (arts. 2º, I, 11, I, “g”, 12, I, 13, I, LC 87/96). Como visto, de igual maneira dispõe a Lei Ordinária nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul, afirmando que o fato gerador do ICMS-Energia Elétrica é a circulação da mercadoria, sendo a base de cálculo composta pelo valor da operação.

O termo *circulação* se refere ao sentido jurídico de movimentação, portanto diz respeito à circulação jurídica, que se traduz na mudança da titularidade, com a transmissão da propriedade da coisa. Na acepção de Sylvio César Afonso (2008, p. 18),

A hipótese de incidência do imposto é a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir energia elétrica, sempre com a transferência da titularidade da mercadoria, in casus, a energia elétrica. Em outras palavras, a hipótese de incidência do ICMS inerente à energia elétrica, é a mesma operação relativa à circulação de mercadoria (energia elétrica), de sorte que para que possa ser constatado a subsunção da norma (hipótese de incidência) ao fato (caso prático) é necessário que haja não só a disponibilização da energia elétrica, mas também necessariamente a sua transferência para o consumo do contribuinte, ou seja, é imprescindível que haja a circulação jurídica da mercadoria

Assim, verifica-se que o fato gerador do tributo é a saída efetiva da energia contratada da distribuidora para o estabelecimento do consumidor, quando, juridicamente, ocorre a transferência de propriedade da mercadoria. Nesse sentido entendem Luciane G. F. Saliba e João Dácio Rolim:

A circulação que caracteriza o aspecto material da regra matriz do ICMS é jurídica, e pressupõe a transferência da propriedade da mercadoria. Sem a mudança de titularidade da mercadoria, não há incidência do ICMS. No caso em exame, o ato que gera a incidência do ICMS (aspecto material) é a realização da circulação da mercadoria energia elétrica, e não a colocação, à disposição do consumidor, do uso do sistema de distribuição, e tampouco a instalação e a manutenção dos pontos de conexão. A contratação de determinado montante de uso desse sistema, associada à instalação e à manutenção do ponto de conexão, não implica a transferência da propriedade da mercadoria energia elétrica para o consumidor (2005, p. 56)

Nesse sentido, na hipótese de incidência sobre a energia elétrica, o valor da operação deve consistir no valor da operação decorrente da entrega ao consumidor, que somente ocorre no momento em que ocorre o consumo.

Nessa lógica, entende-se que a “entrega” ao consumidor só ocorre com a tradição, isto é, a transferência de titularidade, o que só ocorre quando o consumidor final consome a energia, revelada pela quantia medida em seu relógio-medidor, a qual é chamada Tarifa de Energia. Essa, portanto, é a única tarifa que deve integrar a base de cálculo.

Tais autores entendem que a entrega da energia elétrica ao consumidor ocorre quando essa energia passa pelo relógio medidor, quando é individualizada. Apontam que, não se poderia determinar a ocorrência do fato gerador do ICMS-Energia Elétrica em momento precedente à efetiva entrega ao consumidor, uma vez que, antes disso, não há usuário, uma vez que a corrente elétrica flui aleatória e desordenadamente pelas linhas de distribuição, sem destino específico., não havendo, portanto, circulação jurídica antes disso. Outrossim, dispõem os referidos autores:

Os montantes de uso contratado pelos consumidores não 'saem' das redes de distribuição ou de transmissão, pois refletem a potência necessária à transmissão de energia da geradora ao consumidor, e não o consumo da energia. Os encargos de conexão tampouco se relacionam com a saída de energia elétrica das redes de distribuição ou de transmissão, pois decorrem exclusivamente da instalação e da manutenção dos equipamentos de conexão (SALIBA; ROLIM, 2005, p. 57)

Como se vê, o *aspecto temporal* é fundamental à concretização do fato imponible. No caso do ICMS, a lei define uma circunstância do tempo, conforme afirma Geraldo Ataliba (2006, p. 95):

Sua h.i. é a realização, por comerciante ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação - entendida juridicamente como mudança de titular - de mercadoria. O aspecto temporal da h.i. é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo. A referência à saída é uma indicação - não da materialidade da h.i. - mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponible. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da h.i.

Dessa maneira, não se pode, na cobrança de determinado tributo, fixar sua base de cálculo em circunstância estranha ao pressuposto, de fato ou de direito, sobre o qual é instituído tal tributo, uma vez que deturpa a definição da incidência que o gera.

Pelo exposto, sob a perspectiva da portanto, configura-se impossível a inclusão das tarifas de transmissão e distribuição na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica no Estado do Rio Grande do Sul, uma vez que, apesar de integrarem o processo do fornecimento de energia elétrica, não são o resultado que dá causa ao surgimento da obrigação tributária porque não integram o conceito de circulação jurídica, isto é, antecedem ao momento de "saída de mercadoria", qual seja, a transmissão da titularidade. Diante disso, afirma-se que o que "é relevante para a lei tributária é o resultado, sendo ilegítimo pretender-se

extrair do processo que o causa, antes de consumado, efeitos tributários” (ATALIBA, 2006, p. 101).

4.2. SOB A PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

O Supremo Tribunal Federal (STF), na análise de admissibilidade do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.041.816/SP, interposto pelo Estado de São Paulo em face de acórdão proferido pela Turma Recursal da Comarca de Casa Branca/SP, que afastou a incidência das tarifas de transmissão (TUST) e de distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS no Estado de São Paulo, na decisão que negou a existência de repercussão geral e, portanto, a inadmissibilidade do RE, terminou por definir que: (1) o tema era a inclusão da tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e da tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto sobre a circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica, o que fixou o Tema 956/STF, cujo mérito não fora decidido, uma vez que inadmitido o recurso e; (2) a controvérsia não possuía estatura constitucional, devendo ser reexaminada à luz da legislação infraconstitucional.

Além disso, em sua manifestação, o relator da decisão, Min. Edson Fachin, referiu o seguinte:

Além disso, remanesce necessário explicitar a distinção entre a presente controvérsia e àquela veiculada no Tema 176 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é o RE-RG 593.824, de minha relatoria, em que se discute se valores referentes à demanda de potência elétrica integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica.

Seja pelas particularidades do consumidores e contribuintes contratantes de demanda de potência elétrica, seja pela distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do ICMS, torna-se inviável transpor as razões de decidir a serem construídas no julgamento do referido Tema ao presente caso⁷

O Tema 176/STF, ao qual faz referência o Min. Fachin, que teve como caso de referência o RE 593.824/SC, transitado em julgado em 2021, definiu a tese de que a demanda de potência elétrica não é suscetível, por si só, de tributação por meio de ICMS, porquanto somente podem integrar a base de cálculo do referido imposto os

⁷ Rel. Min. Edson Fachin. **Manifestação sobre a Repercussão Geral**. Dje 04/08/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_RG-RE_1041816_9a365.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1665964872&Signature=xVfrSZtG9hH8kgd5LrHEhCSS3dl%3D>. Acesso em: 07 out. 2022.

valores concernentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor, conforme se vê na ementa a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERSTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR COBRADO A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA OU DE POTÊNCIA. 1. Tese jurídica atribuída ao Tema 176 da sistemática da repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”. **2. À luz do atual ordenamento jurídico, constata-se que não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica.** 3. Não se depreende o consumo de energia elétrica somente pela disponibilização de demanda de potência ativa. Na espécie, há clara distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do ICMS. 4. Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada. 5. Tese: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”. 6. Recurso extraordinário a que nega provimento (RE 593.824/SC, Rel. Min. EDSON FACHIN, Dje 27/04/2020)

Analisando o voto do Min. Fachin, também relator nesse RE, o mesmo entende a hipótese de incidência do tributo como a operação jurídica realizada por comerciante que promova a circulação de mercadoria, com a transmissão da titularidade ao consumidor final. Com efeito, o relator entende que a hipótese de incidência é o consumo da energia elétrica.

Outrossim, em razão do não reconhecimento de repercussão geral e inadmissibilidade do RE 1.028.124/SP, o Superior Tribunal de Justiça dará a “última palavra” jurisprudencial na questão da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS.

No âmbito do STJ, até 2017, a jurisprudência era consolidada no sentido da exclusão da tust e tUSD na base de cálculo do ICMS, como se verificam no seguinte precedente:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA – APLICAÇÃO AO FATO GERADOR – IMPOSSIBILIDADE – BASE DE CÁLCULO DO ICMS – VALOR CORRESPONDENTE À ENERGIA EFETIVAMENTE UTILIZADA – PRECEDENTES.

1. Tratam os autos de Mandado de Segurança impetrado por (...) contra ato do Secretário de Estado de Fazenda e do Presidente das Centrais Elétricas Mato Grossenses S.A. (CEMAT). A exordial requer: a) a concessão de

Medida Liminar determinando-se às autoridades impetradas e a seus agentes, que se abstenham de cobrar ICMS incidente sobre a “demanda reservada de potência” das unidades consumidoras da impetrante; b) a autoridade coatora se abstenha da prática de qualquer ato a restringir o direito à compensação dos indébitos decorrentes do comprovado recolhimento indevido do ICMS. Decisão preliminar indeferiu a liminar. Foi decidido pelo acórdão que: a) “O valor do contrato de garantia da ‘demanda reservada de potência’ não é, por si só, fato gerador do ICMS.”; b) “A incidência do tributo deve ter por base o valor da energia elétrica efetivamente consumida pela empresa.”; c) “É entendimento sumulado pelo STJ (Súmula 213) que ‘o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária’”. Aponta para fundamento do seu recurso que : a) o sujeito passivo da obrigação tributária combatida pela recorrida é a empresa concessionária de distribuição de energia elétrica – REDE/CEMAT; b) o fato gerador do ICMS está na operação e não na circulação física do produto ou mercadoria. Contra-razões sustentando que: a) na reserva de demanda não ocorre necessariamente a tradição da energia, não incidindo, no caso, ICMS, já que nada circulou, muito menos se transferiu; b) o recorrido está autorizado por lei à compensação do indébito tributário com tributos vencidos e vincendos nos termos da disciplina inserida dentre as Normas Gerais em Matéria Tributária.

2. No que se refere à alínea “c” do permissivo constitucional, impede o trânsito do recurso o fato de o recorrente ter desconsiderado as determinações previstas no artigo 541, parágrafo único, do CPC, e artigo 255 e parágrafos, do RISTJ, que exigem a transcrição dos trechos dos arestos divergentes e o cotejo analítico entre as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados.

3. Consoante o entendimento esposado por este Superior Tribunal de Justiça, não se admite, para efeito de cálculo de ICMS sobre transmissão de energia elétrica, o critério de Demanda Reservada ou Contratada – apura-se o ICMS sobre o *quantum* contratado ou disponibilizado, independentemente do efetivo consumo –, uma vez que esse tributo somente deve incidir sobre o valor correspondente à energia efetivamente consumida. Precedentes: REsp. 647.553/ES, Rel. Min. José Delgado, DJ 23-5-2005; REsp. 343.952/MG, DJ 17-6-2002, Rel.^a Min.^a Eliana Calmon; REsp. 222.810/MG, DJ 15-5-2000, Rel. Min. Milton Luiz Pereira.

4. O valor da operação, que é a base de cálculo lógica e típica no ICMS, como era no regime de ICM, terá de consistir, na hipótese de energia elétrica, no valor da operação de que decorrer a entrega do produto ao consumidor (Gilberto Ulhôa Canto).

5. O ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

6. A garantia de potência e de demanda, no caso de energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

7. Recurso especial do Estado de Mato Grosso parcialmente conhecido e não provido. (STJ – Recurso Especial 840.285-MT, de 19-9-2006 – Rel. Min. José Delgado – DJ-U de 16-10-2006, p. 319)⁸

Contudo, em março de 2017, no julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020, de relatoria do Min. Gurgel de Faria, interposto por contribuinte em face do Estado do Rio Grande do Sul, a Primeira Turma decidiu pela inclusão da tarifa de

⁸ STJ – Recurso Especial 840.285-MT, de 19-9-2006 – Rel. Min. José Delgado – DJ-U de 16-10-2006, p. 319. Disponível em: <<https://www.coad.com.br/files/trib/html/pesquisa/pe/em69758.htm>>. Acesso em: 07 out. 2022.

distribuição (TUSD) nas contas dos consumidores livres, isto é, aqueles que adquirem a energia elétrica junto às empresas que a geram, por 3 (três) votos a 2 (dois).

A partir dessa decisão, tribunais de diversos estados passaram a decidir de distintas maneiras, fazendo com que o montante de processos que ascendiam ao STJ sobre a questão aumentasse. A controvérsia no âmbito do STJ culminou na afetação de 3 (três) recursos como representativos de controvérsia, quais sejam, os REsp 1.692.023/MT e 1.699.851/TO, bem como os Embargos de Divergência no RESp n.º 1.163.020/RS, a serem julgados em sede de Recurso Repetitivo, conforme ementa a seguir:

RECURSOS ESPECIAIS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. RITO DOS ARTIGOS 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015. RESP 1.699.851/TO, RESP 1.692.023/MT E ERESP 1.163.020/RS. ADMISSÃO.1. Admitida a afetação da seguinte questão controvertida: "inclusão da Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS". 2. Autorização do colegiado ao Relator para selecionar outros recursos que satisfaçam os requisitos para representarem a controvérsia. 3. Recursos submetidos ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (STJ, ProAfR no RECURSO ESPECIAL Nº 1.692.023 - MT (2017/0170364-8, Rel. Min. Herman Benjamin, Dje: 15 de dezembro de 2017)⁹

Nos termos do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, o Recurso Repetitivo nada mais é do que o julgamento conjunto de recursos especiais com idêntica questão de direito a fim de pacificar a controvérsia, visto que a tese fixada em sede de recurso repetitivo produz efeitos vinculantes a nível nacional. Seguindo o rito, foram suspensos todos os processos concernentes à questão até o julgamento do recurso, afetado sob o Tema 986/STJ até o presente momento. A questão a ser definida é a inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS.

Nesse sentido, atualmente não há pacificação na jurisprudência do STJ. Contudo, está afetado para decisão sob o Tema 986, indicativo de que em breve será sanada a controvérsia.

⁹ Superior Tribunal de Justiça. ProAfR no RECURSO ESPECIAL Nº 1.692.023 - MT (2017/0170364-8). Rel. Min. Herman Benjamin. DJe: 15 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_PROAFR-RESP_1692023_62bb2.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1665966159&Signature=Kim4OxrasaDyuYa%2BfyWsD5wT8pl%3D>. Acesso em: 07 out. 2022.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo destinou-se a analisar a impossibilidade jurídica de incluir as tarifas de uso de sistema de transmissão (TUST) e de uso de sistema de distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre a energia elétrica no Estado do Rio Grande do Sul até o primeiro semestre de 2022, através de pesquisa bibliográfica e documental finalizada em maio de 2022.

Conforme demonstrado, a energia elétrica é gerada através da movimentação de elétrons, decorrente de uma tensão, também chamada de diferença de potencial, sendo possível conhecer o seu valor através da passagem dessas cargas, em segundos, por um medidor. No Brasil, uma vez que é essencial, a energia elétrica trata-se de serviço público, e sua prestação é descentralizada, sendo realizada por meio de concessões, permissões e autorizações.

Nesse sentido, constatou-se que: (1) grande parte do sistema elétrico nacional encontra-se no Sistema Integrado Nacional (SIN), rede responsável pela produção e transmissão de energia elétrica e (2) a contratação de energia elétrica se dá por meio de dois ambientes, chamados de ACL e ARL. No primeiro, consumidores livres contratam diretamente com os geradores de energia, enquanto, no segundo, os consumidores ativos recebem energia das distribuidoras. Outrossim, ainda no primeiro capítulo, compreendeu-se que a TUST remunera o sistema de transmissão, enquanto a TUSD remunera o sistema de distribuição, ambas fixadas e regulamentadas pela ANEEL, agência reguladora do sistema elétrico no país.

Por sua vez, compreendeu-se que, no Sistema Tributário Nacional, as normas tributárias obedecem critérios rigorosos de legalidade que advém da Constituição Federal, a regra-matriz em matéria tributária. Verificou-se que a norma tributária prevê uma hipótese de incidência legal, e somente com a caracterização de todos seus aspectos, quais sejam, o pessoal, espacial e temporal e o material (que importa em si tanto o fato imponible (fato gerador) quanto o *quantum debeatur*), obtido através da base de cálculo e da alíquota, pode surgir a obrigação tributária.

A Constituição delega à lei complementar a função de regulamentar normas gerais sobre os tributos, incluindo a base de cálculo, o que bem faz a Lei Kandir, que regula o ICMS, conforme discutido no terceiro capítulo do presente estudo. No caso da energia elétrica, uma vez que constitucionalmente tratada como mercadoria para

fins de tributação, sendo portanto inserida no ICMS, tem como fato imponible, nos termos da CF/88 e da Lei Complementar n.º 87/96, a circulação jurídica da mercadoria, que se dá apenas com a transferência de titularidade da energia elétrica.

Na seara doutrinária, confirmou-se a posição de importantes autores no sentido de que o termo "circulação" refere-se à circulação jurídica da mercadoria, circulação essa que conforma o aspecto material da regra-matriz do tributo, e que só ocorre com a transferência da propriedade da mercadoria, no momento em que a energia transpassa o medidor da casa do consumidor. Nesse sentido, as tarifas referentes ao custeio e manutenção dos pontos de conexão, de transmissão e distribuição, não podem conformar a base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, pois precedem o momento da ocorrência do fato gerador.

Quando oportunizada ao STF a análise do tema, o Tribunal não reconheceu matéria constitucional a ser analisada, rejeitando a repercussão geral. No âmbito do STJ, por sua vez, era pacificada a questão. Contudo, em 2017, a Primeira Turma decidiu de maneira dissonante, seguida de diversos tribunais Brasil afora. A posição, contudo, não é unânime no STJ, uma vez que a Segunda Turma seguiu decidindo em prol dos consumidores, ao ponto de afetar a questão para julgamento em sede de recurso repetitivo, afetado até o presente no Tema 956/STJ.

Contudo, a posição reiterada pela Primeira Turma desde 2017 é contrária ao Tema 391/STJ, que entendeu que o fato gerador do ICMS é a demanda consumida, não a contratada. Nesses termos, a base de cálculo do ICMS sobre a energia só pode conter a tarifa que representa o consumo, qual seja, a Tarifa de Energia, visto que essa marca a ocorrência do fato gerador concreto do tributo, qual seja, a circulação jurídica da mercadoria, enquanto as tarifas de transmissão e de distribuição custeiam momentos anteriores à ocorrência do fato imponible do ICMS-Energia Elétrica.

Diante do exposto, conclui-se por juridicamente impossível a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica no Estado do Rio Grande do Sul até o primeiro semestre de 2022, visto que o ambas remuneram fases que são anteriores à concretização do fato imponible (gerador) do tributo. Por fim, pontua-se que, atualmente, a Lei Complementar nº 194, 23 de junho de 2022 alterou o art. 3º da LC nº 87/96, inserindo o inciso X, o qual explicita a não incidência do ICMS sobre as tarifas de transmissão, distribuição e encargos setoriais

de energia elétrica. Portanto, a exclusão das referidas tarifas na base de cálculo do ICMS é medida que se impõe, devendo o Estado do Rio Grande do Sul adequar-se às disposições da Lei.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Sylvio César. **Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. 864p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 8ª tiragem. São Paulo, Malheiros, 2006. 209 p.

AZEVEDO, Eurico de Andrade. **Agências Reguladoras**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 213, p. 141–148, 1998. DOI: 10.12660/rda.v213.1998.47204. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47204>. Acesso em: 11 jul. 2022.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BIRNFELD, Liane Francisca Huning; BIRNFELD, Carlos André Huning. **Noções de Direito Tributário**. Pelotas: Delfos, 2008.

BRASIL. **Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.074, de 07 de julho de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004**. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.848.htm. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996**. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9427cons.htm. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 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: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei Ordinária nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989.** Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<https://leisestaduais.com.br/rs/lei-ordinaria-n-8820-1989-rio-grande-do-sul-institui-o-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-e-intermunicipal-e-de-comunicacao-e-da-outas-as-providencias>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022.** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 5.163, de 30 de julho de 2004.** Regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5163.HTM>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 10.282, de 20 de março de 2020.** Regulamenta a Lei nº 13.979, de 06 de fevereiro de 2020, para definir os serviços públicos e as atividades essenciais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10282.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 2.335, de 06 de outubro de 1997**. Constitui a Agência Nacional de Energia Elétrica -ANEEL, autarquia sob regime especial, aprova sua Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e Funções de Confiança e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2335.HTM>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 5.597, de 28 de novembro de 2005**. Regulamenta o acesso de consumidores livres às redes de transmissão de energia elétrica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5597.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional nº 18, de 01º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, DF, 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1163020/RS**. Relator: Min. Herman Benjamin, 01 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200902055254>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário 1.041.816/SP**. Relator: Min. Edson Fachin, 04 de agosto de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_RG-RE_1041816_9a365.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1665964872&Signature=xVfrSZtG9hH8kgd5LrHEhCSS3dl%3D>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.163.02-RS**. Relator: Min. Gurgel de Faria, 21 de março de 2017. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/450535239/inteiro-teor-450535251>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 593.824/SC**. Relator: Min. Edson Fachin, 27 de abril de 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689674>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Resolução Normativa ANEEL nº 497, de 03 de abril de 2012**. Altera a Resolução Normativa nº 414, de 9 de setembro de 2010, que estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=240247>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. **Resolução Normativa ANEEL nº 281, de 01º de outubro de 1999**. Estabelece as condições gerais de contratação do acesso, compreendendo o uso e a conexão, aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=96656>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 956/STF**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5173207&numeroProcesso=1041816&classeProcesso=RE&numeroTema=956>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 176/STF**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642244&numeroProcesso=593824&classeProcesso=RE&numeroTema=176>>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema nº 986/STJ**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=986&cod_tema_final=986>. Acesso em: 07 out. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. 300p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: RT, 1974.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 13ª ed., Malheiros Editores, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 151.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **Coleção temas de direito administrativo: o serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUSSOW, Milton. **Eletricidade básica**; tradução Aracy Mendes da Costa. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Brooks, 1996

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **ICMS: ENTRAVES JURÍDICOS E ECONÔMICOS E PROPOSTAS DE MELHORIA**. In: Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos / organizador: Adolfo Sachsida. Brasília: Ipea, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 311.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SALIBA, Luciane G. F, ROLIM, João Dácio. **Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, volume 122. São Paulo: Dialética, 2005.