

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

**RDTA**

**41**

1º Semestre 2019

*Current Issues of Tax Law Review*

*N. 41 – 2019/1<sup>st</sup> Semester*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# A INCLUSÃO DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ

## *THE INCLUSION OF TUST AND TUSD IN THE ICMS CALCULATION BASE AND THE STJ JURISPRUDENCE*

**José do Carmo Carneiro da Cunha e Silva**

*Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo (UNISAL). Advogado em São Paulo/SP. E-mail: [carmoccs@gmail.com](mailto:carmoccs@gmail.com)*

Recebido em: 31-08-2018

Aprovado em: 03-04-2019

### RESUMO

O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) possui precedentes majoritários quanto à exclusão da TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e da TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) da base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica.

Todavia, no julgamento do Recurso Especial n. 1.163.020/RS, foi proferida decisão no sentido de que a TUST e a TUSD deveriam compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Diante da alteração jurisprudencial sobre o tema, foram opostos Embargos de Divergência em face da referida decisão visando uniformizar o entendimento do Tribunal.

Considerando que o processo foi afetado para julgamento sob a sistemática de recursos repetitivos, a conclusão do Tribunal no julgamento será aplicada para os processos judiciais em andamento, que estão suspensos aguardando o trânsito em julgado, inclusive pelos juízes de primeira instância e pelos tribunais de segunda instância.

Diante de tal cenário, o presente artigo busca demonstrar os principais aspectos para compreensão sobre o tema, abordando especificamente o conceito da base de cálculo do ICMS, a TUST/TUSD, e os argumentos a favor e contra a sua exclusão na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS ENERGIA ELÉTRICA, TUST, TUSD, RECURSO REPETITIVO, STJ

## ABSTRACT

The Superior Court of Justice (“STJ”) has major precedents for the exclusion of TUST (Tariff for Use of the Transmission System) and TUSD (Tariff for Distribution System Use) of the ICMS calculation base on electricity.

However, the judgment of Special Appeal n. 1,163,020/RS, was issued in the sense that TUST and TUSD should compose the calculation basis of ICMS on electricity.

Faced with the jurisprudential alteration on the subject, there were opposites Embargos de Divergência in the face of said decision aiming to standardize the understanding of the court.

Considering that the case has been affected for trial under the system of repetitive appeals, the Court’s conclusion at the trial will be applied to ongoing legal proceedings, which are suspended awaiting finality, including judges at first instance and the courts of second instance.

In view of such a scenario, this article seeks to demonstrate the main aspects for understanding the issue, specifically addressing the concept of the ICMS tax base, TUST/TUSD, arguments for and against its exclusion in the ICMS calculation base on electricity.

**KEYWORDS:** ICMS ELECTRICITY, TUST, TUSD, SPECIAL APPEAL, STJ

### 1. OBJETIVO

O presente artigo busca analisar os principais pontos que fizeram com que o tema da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre a energia elétrica fosse julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Para melhor compreensão do panorama sobre a questão, faz-se necessária a demonstração dos seguintes aspectos:

- a) ICMS: conceito do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com base na Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir);
- b) Base de cálculo do ICMS: especificamente na hipótese que houver a incidência de ICMS na energia elétrica;
- c) TUST/TUSD: conceito das tarifas incidentes sobre energia elétrica;

---

1 A Lei Complementar remete a uma homenagem ao ex-deputado Antônio Kandir, autor responsável pela legislação com o objetivo de regulamentar o ICMS em nível nacional.

- d) Argumentos pela exclusão da TUST/TUSD da base de cálculo do ICMS energia elétrica;
- e) Novo entendimento do STJ sobre a questão;
- f) Fundamentação dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.163.020/RS.

A explanação dos pontos supracitados irá viabilizar que o leitor tome ciência de todos os argumentos favoráveis e desfavoráveis da questão e definir o seu posicionamento.

## 2. HISTÓRICO DO ICMS

O primeiro registro de tributação sobre o consumo do qual se tem notícia é o IVM (Imposto sobre Vendas Mercantis). Com surgimento em 1922, o imposto incidia sobre todas as operações de compra e venda com alíquota de 0,3% e era de competência da União Federal.

Posteriormente, com a Constituição de 1934, o IVM foi substituído pelo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), passando a ser de competência estadual e ampliando a incidência do imposto, uma vez que o imposto abrangia, além das operações de compra e venda, a consignação que consistia na entrega ou depósito judicial de mercadorias a determinado comerciante para que este realizasse as vendas ou desse outro destino à mercadoria, conforme vontade do consignador.

A alíquota do IVC era limitada à 10%, que representava um grande incremento percentual em comparação ao IVM, e o que mais chamava atenção nesse imposto era sua incidência sobre todos os agentes da cadeia, desde o produtor até o consumidor final com observância da alíquota máxima de 10%, gerando, dessa forma, o denominado “efeito cascata”.

Destaque-se que o referido efeito cascata é uma característica do ICMS, no entanto, naquele momento não havia qualquer sistema de creditamento para evitar a cumulatividade do tributo, existindo, portanto, a incidência acumulada de imposto por toda a sequência de contribuintes.

No entanto, com a Constituição de 1967, surgiu o ICM (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias), o qual, devido às influências do sistema tributário francês “la taxe sur le valeur ajoutée”<sup>2</sup> ou o IVA (Imposto sobre Valor Agregado), passou-se a aplicar o princípio da não cumulatividade, ou seja, embora o imposto incidisse sobre toda a cadeia, havia um sistema de dedução do valor pago em cada operação anterior do imposto devido. Além disso, o Texto Constitucional determinou limitações para as alíquotas aplicáveis aos produtos, devendo haver a observância da mesma alíquota para determinado produto no território nacional.

Nesse sentido, dispunha o art. 24 da referida Constituição:

---

2 Imposto sobre valor agregado.

“Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

[...]

§ 4º A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.

§ 5º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados no exterior.”

Com a Constituição de 1969, foram mantidas as características do ICM, com novas disposições introduzidas pela Emenda Constitucional n. 01/1969, que dispôs no art. 23 preservando o princípio da uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias em operações internas e interestaduais:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

[...]

§ 5.º A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.”

Sendo assim, verifica-se que o ICM, instituído sobre grandes influências francesas, trouxe significativas mudanças para a tributação sobre o consumo no sistema tributário brasileiro, principalmente no que tange à não cumulatividade e o sistema de crédito e débito aos integrantes da cadeia que é aplicado até os dias atuais.

O ICMS trazido pela Constituição de 1988, que será examinado detalhadamente no próximo tópico, possui alguns traços do antigo ICM, especialmente no que tange à aplicação do princípio da não cumulatividade.

### 3. ICMS

O ICMS representa a principal fonte de recursos financeiros dos estados e do Distrito Federal e, segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), o tributo é responsável por 18,3% da arrecadação nacional, sendo o tributo relevante, um pouco mais de 1% do resultado da arrecadação com tributos federais<sup>3</sup>.

O ICMS encontra previsão na Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso II, que conferiu a competência tributária aos Estados para que instituíssem o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação:

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”<sup>4</sup>

Em comparação às figuras tributárias anteriores (IVM, IVC e ICM), verifica-se que houve um alargamento dos fatos geradores abrangidos, principalmente com a inclusão da incidência sobre serviços de transporte e comunicação.

José Eduardo Soares de Melo define o conceito central do ICMS como sendo o imposto cuja incidência ocorre em virtude de operação com objetivo de transferência de mercadoria para o consumo.

“Os elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS (na mesma diretriz do antigo ICM) devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder se encontrar a essência.

‘Operações’ configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade).”<sup>5</sup>

Destaca-se que o ICMS incide sempre sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas não sobre qualquer circulação, é necessário que haja uma circulação jurídica que tenha por objeto a transferência de propriedade ou posse da mercadoria em um negócio mercantil.

3 ROCHA, André Ítalo. Exame, publicado em 08.07.2016. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

4 BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2018.

5 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11.

No que tange à expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” cabe uma análise detalhada sobre cada palavra que a compõe nesse contexto.

As “operações” podem ser entendidas como atos jurídicos que têm por eficácia a transmissão de um direito, ou seja, um ato jurídico entre partes que resulte na transferência de posse ou propriedade do bem.

No que tange à “circulação” podemos entender que se refere exatamente nessa transferência supracitada que ocorre com a “passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio.”<sup>6</sup>

A “mercadoria” pode ser entendida como espécie do gênero de produto que significa um bem econômico transmitido em um ato jurídico por meio do qual alguém entrega o referido bem e outro, em contraprestação, paga em pecúnia para aquisição.

Para Pontes de Miranda<sup>7</sup>, a circulação de mercadoria para ter a incidência de ICMS necessariamente abrange a denominada circulação jurídica que é transferência de propriedade ou posse:

“O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra e venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradie circulação.

Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.”

Por ser um tributo que incide sobre bens de consumo, tem incidência indireta, ou seja, o valor é adicionado ao preço do produto adquirido ou do serviço prestado, de modo que o contribuinte não enxerga claramente o tributo pago, como no caso do Imposto de Renda, por exemplo.

Interessante mencionar a análise realizada por Roque Antonio Carrazza, uma vez que entende que o legislador se utilizou do ICMS para viabilizar a tributação de cinco hipóteses de incidência distintas, algo que deveria ter sido realizado por meio de um imposto específico para cada operação.

“II – A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de

6 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 14.

7 MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. Tomo II. São Paulo: RT, p. 491.

comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasoso e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

III – Registre-se que a fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar.”<sup>8</sup>

Nesse sentido, vale ressaltar que Luís Eduardo Schoueri entende pela possibilidade de vários fatos remeterem à uma única hipótese de incidência da obrigação tributária:

“É verdade que o fato deve corresponder à hipótese, para que nasça a obrigação tributária. Mas pode haver vários fatos, todos correspondendo a uma única hipótese: para cada fato (concreto), nascerá uma obrigação tributária. Seguida a confusão terminológica do legislador, poder-se-ia dizer que o ‘fato gerador’ corresponde ao ‘fato gerador’.

A tautologia desfaz-se se for dito: ‘o ‘fato gerador’ concreto (o fato jurídico tributário) corresponde ao ‘fato gerador’ abstrato (hipótese descrita em lei). Assim, ao ler um texto legal ou doutrinário, deve-se tomar o cuidado de investigar se a expressão ‘fato gerador’ está sendo empregada em seu sentido abstrato ou concreto.”<sup>9</sup>

Feitas tais digressões, conclui-se que não incide o ICMS sobre operações de transferência de mercadorias entre matriz e filial por não haver transferência de propriedade, fundamental para ocorrência do fato gerador tributário.

Da mesma forma, o ICMS não pode incidir sobre prestação de serviços para si mesmo por nítida ausência de conteúdo econômico na operação.

Por sua vez, a Lei Complementar n. 87/1996, popularmente conhecida como “Lei Kandir” promoveu a regulamentação do imposto, observando todas as peculiaridades do tributo estadual.

#### 4. BASE DE CÁLCULO DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

8 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40-41.

9 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 524.



A Constituição Federal atribuiu, dentre as funções da Lei Complementar, a definição da base de cálculo dos impostos, conforme dispõe o art. 146, inciso III, alínea 'a' da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”<sup>10</sup>

Nesse sentido, a Lei Complementar n. 87/1996 regulou o ICMS em nível nacional, contudo, faz-se necessário citar os fatos geradores previstos para posterior menção das bases de cálculo previstas.

Os fatos geradores do ICMS estão previstos no art. 12, incisos I a XIII, da Lei Complementar n. 87/1996, constando diversas hipóteses relativas à transferência de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação:

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

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

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

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

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

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

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

---

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2018.

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

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

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

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.”<sup>11</sup>

Atendendo à tarefa constitucional outorgada, considerando os fatos geradores previstos no artigo supracitado, as bases de cálculo do ICMS encontram-se previstas no art. 13, incisos I a IX, da Lei Complementar n. 87/1996:

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

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

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

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

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

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

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

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

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI – na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

11 BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2018.

VII – no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII – na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX – na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.”<sup>12</sup>

Limitando-se ao escopo estabelecido no presente artigo, especificamente sobre a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, esta encontra previsão no inciso I do art. 13 da Lei Complementar n. 87/1996, ou seja, será o valor da energia elétrica efetivamente consumida pelo usuário:

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

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

Corroborando tal afirmação, Roque Antonio Carrazza delimita a base de cálculo do ICMS energia elétrica, nos termos previstos pela Lei Complementar n. 87/1996:

“A base de cálculo possível do ICMS incidente sobre energia elétrica é o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria (a energia elétrica) ao consumidor. Noutra giro, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final.”<sup>13</sup>

O autor Ricardo Lobo Torres delimita o aspecto temporal do ICMS sobre energia elétrica, quando há o recebimento do consumidor através do concessionário:

“O fato gerador do ICMS apenas se aperfeiçoa, deflagrando o nascimento da obrigação tributária, com o fornecimento da energia elétrica ao consumidor final, que é a ‘última operação’ ou ‘operação final’ referida no ADCT (art. 34, § 9º) e na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II).

O termo fornecimento ingressou no direito brasileiro ainda ao tempo do antigo Imposto único sobre Energia Elétrica e perdura até hoje na legislação sobre a concessão e as tarifas do serviço público, para significar a entrega da mercadoria pelas concessionárias aos consumidores finais.

[...]

<sup>12</sup> Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2018.

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 322.

O momento da saída do estabelecimento do concessionário coincide com o da entrega do bem ao consumidor.”<sup>14</sup>

Diante das considerações normativas e doutrinária, a energia elétrica, para fins de tributação, é classificada como “mercadoria” sobre a qual recai o ICMS sempre que operacionalizada sua circulação, ou seja, quando houver a transferência da propriedade entre o vendedor e o consumidor final.

## 5. TUST/TUSD

Para a melhor compreensão dos argumentos favoráveis e contra a inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, devemos compreender de forma sucinta como que ocorre o processo de transmissão/distribuição de energia elétrica que sofrem a incidência das tarifas.

As três atividades principais da indústria de energia elétrica são: geração, transmissão e distribuição de eletricidade.

A atividade inicial é a geração, momento que ocorre a produção de eletricidade por meio de fontes diversas (termelétrica, hidrelétrica, solar, eólica etc.).

Posteriormente, ocorre a transmissão, permitindo a propagação de eletricidade, em alta tensão, comumente por longa distância. Importante ressaltar que o transmissor não compra ou vende energia elétrica, mas este se limita a disponibilizar as instalações em alta voltagem e a respectiva manutenção.

Nesse sentido, os usuários dos sistemas de transmissão deverão: a) celebrar Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST; b) deverá definir no contrato a quantidade de uso contratada e; c) efetuar o pagamento periodicamente do montante contratado/consumido, mediante a aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST.

Por sua vez, a distribuição de energia elétrica abrange duas atividades: (i) a disponibilização de instalações para propagação de energia elétrica, em baixa tensão, normalmente a curtas distâncias, aos consumidores a ela conectados; e (ii) a comercialização de energia elétrica à parte dos usuários conectados à sua rede.

Cumprido destacar que há dois ambientes distintos em que pode ocorrer a comercialização de energia elétrica.

---

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. ICMS, fornecimento de energia elétrica e demanda de potência. Revista de Estudos Tributários ano XI, n. 62, 2008, p. 14/15.

O primeiro é o Ambiente de Contratação Livre – ACL, no qual ocorre a comercialização por livre negociação entre os agentes vendedores e os agentes compradores, nos termos do art. 1º, § 3º, da Lei n. 10.848/2004:

“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:

[...]

§ 3º A contratação livre dar-se-á nos termos do art. 10 da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, mediante operações de compra e venda de energia elétrica envolvendo os agentes concessionários e autorizados de geração, comercializadores e importadores de energia elétrica e os consumidores que atendam às condições previstas nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, com a redação dada por esta Lei.”<sup>15</sup>

No Ambiente de Contratação Livre, a atividade da distribuidora se resume à disponibilização de sua rede, na forma de Contratos de Uso do Sistema de Distribuição – CUSD celebrados com os usuários, tendo a incidência da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

Por sua vez, no Ambiente de Contratação Regulada – ACR, a distribuidora disponibiliza a sua rede aos usuários, mediante pagamento de tarifa, como vendedora de energia elétrica.

O art. 2º, XXXVII e XXXVIII, da Resolução Normativa ANEEL n. 414/2010, classificou os consumidores em duas categorias:

“XXII – Grupo ‘A’: *grupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão igual ou superior a 2,3 kV, ou, ainda, atendidas em tensão inferior a 2,3 kV a partir de sistema subterrâneo de distribuição* e faturadas neste Grupo nos termos definidos no art. 82, caracterizado pela estruturação tarifária binômica e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) Subgrupo A1 – tensão de fornecimento igual ou superior a 230 kV;
- b) Subgrupo A2 – tensão de fornecimento de 88 kV a 138 kV;
- c) Subgrupo A3 – tensão de fornecimento de 69 kV;
- d) Subgrupo A3a – tensão de fornecimento de 30 kV a 44 kV;
- e) Subgrupo A4 – tensão de fornecimento de 2,3 kV a 25 kV;

15 BRASIL. Lei n. 10.848, de 15 de março de 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm)>. Acesso em: 6 abr. 2019.

f) Subgrupo AS – tensão de fornecimento inferior a 2,3 kV, atendidas a partir de sistema subterrâneo de distribuição e faturadas neste Grupo em caráter opcional.

XXIII – *Grupo 'B': agrupamento composto de unidades consumidoras com fornecimento em tensão inferior a 2,3 kV, ou, ainda, atendidas em tensão superior a 2,3 kV* e faturadas neste Grupo nos termos definidos nos arts. 79 a 81, caracterizado pela estruturação tarifária monômnia e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) Subgrupo B1 – residencial;
- b) Subgrupo B1 – residencial baixa renda;
- c) Subgrupo B2 – rural;
- d) Subgrupo B2 – cooperativa de eletrificação rural;
- e) Subgrupo B2 – serviço público de irrigação;
- f) Subgrupo B3 – demais classes;
- g) Subgrupo B4 – iluminação pública.”<sup>16</sup>

O autor Eduardo Muniz Cavalcanti apresenta um breve panorama sobre o Ambiente de Contratação Regulada – ACR e o Ambiente de Contratação Livre – ACL:

“O ambiente de contratação regulada (ACR) atende os consumidores chamados cativos, como, por exemplo, as residências, que necessariamente adquirem energia elétrica de distribuidoras locais. Estes consumidores estão vinculados à concessionária de energia elétrica que atende em seu endereço.

Neste ambiente de mercado não há competição, já que toda a energia é fornecida pelo distribuidor concessionário, o qual é remunerado por tarifa previamente estabelecida pelo ente regulador – Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). No ambiente de contratação livre (ACL), a energia é direcionada aos consumidores livres, geralmente industriais que consomem uma grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo, como, por exemplo, segmentos industriais eletrointensivos e grandes plantas industriais automobilística, alimentícia, siderúrgica, química. Estes consumidores podem celebrar contratos diretamente com a concessionária de sua livre escolha, que será remunerada por preço fixado no contrato e não por tarifa previamente definida pela agência reguladora.”<sup>17</sup>

Com isso, podemos concluir de forma resumida que a TUST e a TUSD servem de remuneração da contratação de acesso à Rede Básica de energia elétrica.

Diante da natureza contraprestacional existente na TUST e TUSD, podemos classificar as tarifas de transmissão e distribuição como taxa, nos termos do art. 77 do Código Tributário Nacional:

16 Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução Normativa n. 414, de 9 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/bren2010414.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2019.

17 CAVALCANTI, Eduardo Muniz. ICMS e a estrutura energética brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 20, n. 107. São Paulo: RT, nov./dez. 2012, p. 76/77.

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”<sup>18</sup>

Nesse sentido entendem Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco:

“Destinação intrínseca se tem na taxa pois a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação do serviço. Vale dizer, a taxa existe para essa finalidade; ela é instituída com este objetivo apresentando-se a prestação do serviço como a sua causa.”<sup>19</sup>

Tendo sido compreendidas a TUST e a TUSD, passaremos à análise sobre a discussão da sua inclusão na base de cálculo do ICMS.

## 6. ARGUMENTOS PELA EXCLUSÃO DA TUST/TUSD DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Tendo em vista a delimitação da base de cálculo do ICMS energia elétrica, bem como a definição da TUST/TUSD, cabe a exposição dos argumentos a favor do contribuinte, pela necessidade de exclusão das tarifas da base de cálculo do imposto.

A cobrança da TUST/TUSD não tem relação com a circulação jurídica da mercadoria, no caso a energia elétrica, sendo as tarifas diversas da hipótese de incidência do ICMS.

Esse é o posicionamento defendido pelo autor Horácio Villen Neto, por entender que as atividades decorrentes da transmissão e distribuição são diversas do aspecto material do ICMS:

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

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

18 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 6 abr. 2019.

19 SOUZA, Hamilton Dias de; e GRECO, Marco Aurélio. Distinção entre taxa e preço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Taxa e preço público: caderno de pesquisas tributárias n. 10. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1985, p. 111-132.

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

Em outras palavras, a atividade praticada pelas concessionárias de transmissão não se subsume ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS previsto no art. 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.<sup>20</sup>

Cabe a complementação por meio dos ensinamentos de João Dácio Rolim e Luciana F. Goulart Saliba sobre o tema:

“Como a Constituição e a Lei Complementar n. 87/96 preveem a incidência do ICMS sobre o efeito fornecimento de energia elétrica, a disponibilização do uso dos sistemas de rede, que passou a ser autônoma ao fornecimento de energia no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto, disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia.”<sup>21</sup>

Corroborando esta corrente de pensamento, decidiu o STJ:

“Processo civil e tributário. Violação do art. 535 do CPC. Não ocorrência. ICMS sobre ‘TUST’ e ‘TUSD’. Não incidência. Ausência de circulação jurídica da mercadoria. Precedentes. Súmula 83/STJ. Recurso especial não conhecido.”<sup>22-23</sup>

Nesse sentido, o simples deslocamento da mercadoria não é considerado como hipótese de incidência do ICMS, dessa forma, não é cabível a inclusão do TUST/TUSD na base de cálculo do imposto:

“É pacífico o entendimento de que ‘a Súmula 166/STJ reconhece que ‘não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte’. Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)’. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.359.399/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013;

20 VILLEN NETO, Horácio. A incidência do ICMS na atividade praticada pelas concessionárias de transmissão e distribuição de energia elétrica. Revista de Estudos Tributários n. 32, p. 39.

21 ROLIM, João Dácio; e SALIBA, Luciana F. Goulart. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. Revista Dialética de Direito Tributário n. 122. São Paulo: Dialética, nov. 2006, p. 66.

22 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.408.485, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.05.2015. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201303302627&dt\\_publicacao=19/05/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303302627&dt_publicacao=19/05/2015)>.

23 Súmula n. 83 do Superior Tribunal de Justiça: “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/SumulasSTJ.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf)>.



AgRg no REsp 1.278.024/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013.”<sup>24</sup>

Ainda abordando tal ponto, esse entendimento citado acima foi sumulado pelo STJ:

“Súmula nº 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”<sup>25</sup>

O STJ entende que o fato gerador do ICMS sobre energia elétrica ocorre no momento em que é efetivamente consumida pelo consumidor, caracterizando a sua saída, sendo esta etapa diversa da distribuição e transmissão:

“É firme a Jurisprudência desta Corte de Justiça no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte [...]”<sup>26</sup>

Cabe destacar também que, como explanado anteriormente, a nossa Carta Magna estabeleceu que o ICMS seria o imposto incidente sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ou seja, restou definidas as hipóteses de incidência para o imposto, não sendo possível utilizar meios diversos para abranger o campo de incidência indevidamente.

Desta forma, o ICMS não poderá ter sua incidência sobre fatos diversos aos estabelecidos pela Constituição Federal.

Podemos destacar os seguintes pontos do entendimento da exclusão da TUST/TUSD da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica: (a) o fato gerador é o consumo de energia elétrica; (b) o ICMS somente irá incidir sobre as operações relativas ao consumo de energia elétrica; e (c) a TUST e a TUSD, utilizadas para remuneração dos serviços de transmissão e distribuição não são hipóteses do fato gerador do ICMS sobre energia elétrica, não podendo compor a sua base de cálculo.

## 7. NOVO ENTENDIMENTO DO STJ SOBRE O TEMA – POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA TUST/TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

24 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.408.485, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.05.2015. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201303302627&dt\\_publicacao=19/05/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303302627&dt_publicacao=19/05/2015)>.

25 Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/SumulasSTJ.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf)>.

26 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.075.223, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 04.06.2013. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200801611845&dt\\_publicacao=11/06/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801611845&dt_publicacao=11/06/2013)>.

No julgamento realizado em 21 de março de 2018, pela Primeira Turma do STJ, no Recurso Especial n. 1.163.020/RS, manifestou-se em sentido contrário aos precedentes majoritários existentes sobre o tema, determinando a manutenção da TUSD na base de cálculo do ICMS.

O entendimento no sentido favorável ao Fisco teve como fundamento os seguintes argumentos:

– A incidência do ICMS ocorre sobre todo processo de fornecimento de energia elétrica, uma vez que não haveria a possibilidade de desassociar as fases de geração de energia, com isso, o TUSD compõe o preço da energia elétrica, o qual é utilizado como base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica:

“O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto [...].”<sup>27</sup>

– O aspecto material do ICMS sobre energia elétrica, no caso o consumo de energia elétrica, é composto pelas etapas de geração, transmissão, distribuição e consumo, compondo o preço final da operação, sendo utilizada como base de cálculo para o imposto:

“Em razão de sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo, concretizando-se em uma corrente elétrica que é acionada quando do fechamento do circuito físico existente desde a fonte geradora até a unidade do usuário.

[...]

Essa realidade física revela, então, que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo.”<sup>28</sup>

– Diante do conjunto de etapas essenciais para estabelecer o consumo de energia elétrica, o valor de tarifas exigidas para sua distribuição faz parte do preço final da operação, compondo a base de cálculo do ICMS, sendo que a sua exclusão causaria violação ao princípio da igualdade e da livre concorrência:

“Ponderados esses elementos, tenho que o ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma

27 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.163.020, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21.03.2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200902055254&dt\\_publicacao=27/03/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200902055254&dt_publicacao=27/03/2017)>.

28 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.163.020, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21.03.2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200902055254&dt\\_publicacao=27/03/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200902055254&dt_publicacao=27/03/2017)>.

dessas etapas – entre elas a referente à Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TSUD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Por outro lado, a exclusão dessa tarifa da base de cálculo do tributo, além de implicar flagrante violação ao princípio da igualdade, prejudica a concorrência, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política.”<sup>29-30</sup>

– Com relação ao princípio da igualdade, foi entendido que a desoneração da TUST e da TUSD da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica iria beneficiar indevidamente os contribuintes que adquiriram a mesma riqueza:

“Ilustrativamente, poderemos ter, em uma área geográfica atendida por uma mesma distribuidora, o ‘consumidor cativo’ pagando o ICMS sobre a ‘tarifa de energia’, no valor hipotético de R\$ 5,00, e mais sobre a ‘tarifa de fio’, também no valor hipotético de R\$ 5,00, ou seja, recolhendo o tributo sobre o preço final de R\$ 10,00. Já o consumidor livre sediado na mesma localidade poderá negociar a ‘tarifa de energia’ por valor hipotético de R\$ 3,00 e arcar com a mesma ‘tarifa de fio’ de R\$ 5,00, sendo que, excluída esta da base de cálculo, ao final pagará ICMS apenas sobre R\$ 3,00.

[...]

Ora, não é possível admitir-se que a modificação da regulamentação do setor elétrico permita tratamento tributário diferenciado para contribuintes que se encontram em situação semelhante, no tocante à aquisição de uma mesma riqueza, qual seja, a energia elétrica.”<sup>31</sup>

– No tocante à livre concorrência, a exclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica geraria vantagem econômica indevida para os grandes consumidores em relação às empresas menores:

“Por fim, cumpre lembrar que o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores que arcam com o tributo sobre o ‘preço cheio’ constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.”<sup>32</sup>

29 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.163.020, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21.03.2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200902055254&dt\\_publicacao=27/03/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200902055254&dt_publicacao=27/03/2017)>.

30 “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.  
[...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

31 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.163.020, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21.03.2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200902055254&dt\\_publicacao=27/03/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200902055254&dt_publicacao=27/03/2017)>.

32 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.163.020, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21.03.2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200902055254&dt\\_publicacao=27/03/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200902055254&dt_publicacao=27/03/2017)>.

Apesar do entendimento consolidado existente no STJ sob o tema o julgamento do Recurso Especial n. 1.163.020 se manifestou pela manutenção da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica sobre o fundamento de que as etapas para consumo de energia elétrica são indissociáveis e que exclusão das tarifas violam diretamente os princípios da igualdade e da livre concorrência.

## 8. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL N. 1.163.020/RS

Diante da decisão proferida no Recurso Especial n. 1.163.020, a qual foi em sentido contrário à jurisprudência existente sobre o tema no STJ, houve oposição de Embargos de Divergência em 31 de julho de 2017.

Os presentes Embargos de Divergência defendem que o fato gerador do ICMS sobre energia elétrica ocorre no momento da entrega ao usuário, com isso, a incidência do tributo ocorre em face da energia elétrica efetivamente consumida, desta forma, somente podem compor a base de cálculo os valores relativos ao consumo de energia elétrica, sendo as tarifas de distribuição e transmissão estranhas ao consumo de energia elétrica, devendo ser excluídas da base de cálculo do ICMS.

Os argumentos apresentados são fundamentados por meio de uma série de acórdãos proferidos pelo STJ.

O Recurso Especial n. 960.476 reforçou o entendimento majoritário que o ICMS somente deve ter a sua incidência em face da energia elétrica efetivamente consumida, sendo esta a base de cálculo do imposto:

“A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que ‘o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos’ [...] ‘não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia [...] base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, [...] o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.”<sup>33</sup>

Por sua vez, o Recurso Especial n. 1.649.658 afastou a possibilidade de incidência da TUSD na base de cálculo do ICMS, uma vez que a sua manutenção implicaria contrariedade aos

33 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 960.476, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 11.03.2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200701362950&dt\\_publicacao=13/05/2009](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701362950&dt_publicacao=13/05/2009)>.

precedentes majoritários do STJ, atingindo diretamente a segurança jurídica sobre a questão.

“ICMS. Energia elétrica. Fato gerador. Saída do estabelecimento fornecedor. Consumo. Base de cálculo. TUSD. Etapa de distribuição. Não inclusão. Precedentes. 1. O Tribunal *a quo* confirmou sentença de concessão da Segurança para determinar que a autoridade apontada como coatora deixe de lançar o ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da conta de energia elétrica consumida pela recorrida.

[...]

O STJ possui entendimento consolidado de que a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição – TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. [...] uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia [...]”<sup>34</sup>

O recurso também se utilizou do Agravo Regimental em Suspensão de Liminar e Sentença n. 2.103, para demonstrar a aplicação da jurisprudência do STJ em casos similares.

“Suspensão de liminar. Indeferimento. ICMS. Incidência da TUST e TUSD. Descabimento. Jurisprudência firmada no STJ.

[...]

A alegação do agravante de que a jurisprudência ainda não está pacificada não vem devidamente fundamentada, não tendo ele apresentado sequer uma decisão a favor de sua tese.”<sup>35</sup>

Sendo o recurso afetado para julgamento sob a sistemática de recursos repetitivos no STJ, foram selecionados acórdãos paradigmas para representação da controvérsia, sendo eles:

– O Recurso Especial n. 1.692.023/MT, foi aceito para fundamentar a discussão uma vez que se restringiu a discussão da TUSD, bem como para atender aos requisitos de admissibilidade genéricos e específicos do recurso, e ter realizado o

34 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.649.658, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 20.04.2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201700139103&dt\\_publicacao=05/05/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201700139103&dt_publicacao=05/05/2017)>.

35 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental em Suspensão de Liminar e Sentença n. 2.103, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 20.05.2016. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201503202184&dt\\_publicacao=20/05/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201503202184&dt_publicacao=20/05/2016)>.

prequestionamento nos termos do art. 535 do Antigo CPC e art. 1.022 do Novo CPC:<sup>36-</sup>

37

“Cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS com inclusão em sua base de cálculo das tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST, TUSD). Impossibilidade. Precedentes do STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST, TUSD), já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte [...] proponho que o presente Recurso Especial seja admitido como representativo da controvérsia [...]”<sup>38</sup>

– O Recurso Especial n. 1.699.851/TO também foi aceito como paradigma para afetação pelas mesmas razões do recurso citado anteriormente, contudo, neste caso há a discussão sobre a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica:

“Mandado de segurança. Inexigibilidade de débito tributário. Cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS com inclusão em sua base de cálculo das tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST, TUSD). Impossibilidade. Precedentes do STJ.

[...]

Alega o recorrente, nas razões do Recurso Especial, que houve violação aos arts. 2º, I, 13, I e § 1º, I e II, ‘a’ e ‘b’, e 12 da LC 87/1996, de forma que defende, em síntese, que a Tarifa de Uso do Sistema Transmissão (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição devem compor a base de cálculo do ICMS.

[...]

Por todo o exposto, proponho que o presente Recurso Especial seja admitido como representativo da controvérsia [...]”<sup>39</sup>

36 “Art. 535. Cabem embargos de declaração quando:

I – houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição;  
II – for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou tribunal.”

37 “Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I – esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;  
II – suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;  
III – corrigir erro material.

Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:

I – deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

II – incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.”

38 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Proposta de Afetação no Recurso Especial n. 1.692.023, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 28.11.2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201701703648&dt\\_publicacao=15/12/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701703648&dt_publicacao=15/12/2017)>.

39 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Proposta de Afetação no Recurso Especial n. 1.699.851, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 28.11.2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201702408997&dt\\_publicacao=15/12/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201702408997&dt_publicacao=15/12/2017)>.

Considerando a existência de divergentes decisões do STJ sobre o tema, restou estabelecido que a questão controversa é a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS.

Além disso, ficou determinada a suspensão de todos os processos sobre a questão no território nacional, devendo os Ministros da Primeira Seção do STJ e os Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, dos Tribunais de Justiça e da Turma Nacional de Uniformização serem comunicados de tal decisão.

Atualmente o recurso ainda está pendente de apreciação pelo STJ, estando os processos sobre o tema suspensos, aguardando a decisão que irá uniformizar o entendimento sobre a inclusão ou não da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

O novo entendimento firmado pelo STJ demonstra que a Corte reinterpreto as etapas do consumo de energia, entendendo que as mesmas são indissociáveis e, com isso, justifica-se a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

Entretanto, tal entendimento parece equivocado. Como mencionado anteriormente no presente artigo, o fornecimento de energia elétrica é composto pelas etapas de: (a) geração; (b) transmissão; (c) distribuição; e (d) consumo.

Desta forma, são necessárias quatro etapas bem distintas entre si para que o consumidor receba a energia elétrica para consumo, sendo que restou estabelecido que a base de cálculo do ICMS incidente sobre energia elétrica seria composta exclusivamente pela energia efetivamente consumida.

Sendo assim, constata-se que não é possível o alargamento da base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica, com a inclusão de valores correspondentes a etapas diversas às do consumo, ou seja, uma vez que a TUST e a TUSD são cobradas em virtude da transmissão e distribuição da energia elétrica, e, conseqüentemente, não caracterizam o fato gerador do imposto, de modo que estas não podem compor a base de cálculo do tributo.

## 9. CONCLUSÃO

O Recurso Especial n. 1.163.020 trouxe uma mudança inesperada sobre a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

Deve-se lembrar que uma série de contribuintes ajuizaram demandas em todo o país requerendo que os valores pagos a título de TUST e de TUSD fossem restituídos, uma vez que tais tarifas não poderiam compor a base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

Diante da jurisprudência favorável, no sentido de as tarifas relativas à distribuição e transmissão de energia elétrica serem elementos diversos do consumo, permitiu que os contribuintes obtivessem êxito nas ações ajuizadas.

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

O entendimento estabelecido no Recurso Especial em sentido contrário aos precedentes do STJ trouxe insegurança jurídica, razão pela qual foi imprescindível a oposição de Embargos de Divergência, o qual irá viabilizar a uniformização da jurisprudência no Tribunal.

Resta aguardar para saber qual será o posicionamento estabelecido pelo STJ: (a) a tese a favor do contribuinte, a qual defende que somente o preço relativo ao consumo de energia elétrica pode compor a base de cálculo do ICMS, devendo haver a exclusão da TUST e da TUSD; ou (b) o entendimento a favor do Fisco, no qual todas as etapas do fornecimento de energia elétrica devem compor a base de cálculo do ICMS, devendo, portanto, ser mantida a cobrança da TUST e da TUSD.

Além disso, a determinação do STJ de suspensão de todos os processos sobre tema no território nacional foi precavida, uma vez que irá possibilitar que todas as demandas sobre a questão tenham a aplicação do entendimento que restar consolidado no Tribunal, prestigiando a segurança jurídica.

Vale destacar que nada impede que os contribuintes ajuízem ações de restituição enquanto permanecer pendente o julgamento dos Embargos de Divergência, os quais terão aplicado o entendimento que restar estabelecido pelo STJ, favorável ou desfavorável ao contribuinte.

Embora haja o risco de não ser reconhecido o direito de restituição, devendo a TUST e a TUSD permanecer na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, bem como a condenação em honorários de sucumbência, o ajuizamento de ação permite o contribuinte evitar a prescrição de parte do seu direito de restituição, uma vez que a propositura da ação irá limitá-la aos cinco anos anteriores.

Por um lado, caso os Embargos de Divergência sejam julgados procedentes, garantindo a aplicação do entendimento majoritário do STJ pela exclusão da TUST e da TUSD da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, será acompanhado pelos juízos das demais instâncias, sendo concedidas as restituições pretendidas, bem como incentivando novas ações com mesmo objeto, uma vez que a questão pacificada permite alta chance de êxito nas futuras demandas.

Em contrapartida, se o STJ entender pela improcedência dos Embargos de Divergência, sendo mantidas as tarifas de distribuição e transmissão, aqueles contribuintes que já ajuizaram restituição de tais valores terão que arcar com o pagamento das tarifas, bem



como com os honorários de sucumbência, uma vez que todos os processos sobre o tema devem aplicar o entendimento do STJ.

Feitas tais considerações, conclui-se que, independentemente do resultado do julgamento, será observada a segurança jurídica sobre do tema, com a uniformização jurisprudencial e encerramento das discussões processuais pendentes há anos.

## 10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução n. 281, de 1 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/res1999281.pdf>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Resolução Normativa n. 414, de 9 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/bren2010414.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2019.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 20 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 6 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 28 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.848, de 15 de março de 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm)>. Acesso em: 6 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental em Suspensão de Liminar e Sentença n. 2.103, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 20.05.2016. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201503202184&dt\\_publicacao=20/05/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201503202184&dt_publicacao=20/05/2016)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 960.476, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 11.03.2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200701362950&dt\\_publicacao=13/05/2009](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701362950&dt_publicacao=13/05/2009)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.075.223, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 04.06.2013. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200801611845&dt\\_publicacao=11/06/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801611845&dt_publicacao=11/06/2013)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.163.020, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21.03.2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200902055254&dt\\_publicacao=27/03/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200902055254&dt_publicacao=27/03/2017)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.408.485, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.05.2015. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201303302627&dt\\_publicacao=19/05/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303302627&dt_publicacao=19/05/2015)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.649.658, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 20.04.2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201700139103&dt\\_publicacao=05/05/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201700139103&dt_publicacao=05/05/2017)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Proposta de Afetação no Recurso Especial n. 1.692.023, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 28.11.2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201701703648&dt\\_publicacao=15/12/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701703648&dt_publicacao=15/12/2017)>.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, Proposta de Afetação no Recurso Especial n. 1.699.851, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 28.11.2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201702408997&dt\\_publicacao=15/12/2017](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201702408997&dt_publicacao=15/12/2017)>.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz. ICMS e a estrutura energética brasileira. *Revista Tributária de Finanças Públicas* v. 20, n. 107. São Paulo: RT, nov./dez. 2012.

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

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II. São Paulo: RT.

ROCHA, André Ítalo. Exame, publicado em 08.07.2016. Disponível em:

<<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso: 24 maio 2018.

ROLIM, João Dácio; e SALIBA, Luciana F. Goulart. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) e de transmissão (TUST) de energia elétrica. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 122. São Paulo: Dialética, nov. 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA, Hamilton Dias de; e GRECO, Marco Aurélio. Distinção entre taxa e preço público. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Taxa e preço público*: caderno de pesquisas tributárias n. 10. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1985.

TORRES, Ricardo Lobo. ICMS, fornecimento de energia elétrica e demanda de potência. *Revista de Estudos Tributários* ano XI, n. 62, 2008.

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