

ELIAS DA ROCHA JUNIOR

**DA (I)LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD NA BASE DE
CÁLCULO DO ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA**

ELIAS DA ROCHA JUNIOR

**DA (I)LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD NA BASE DE
CÁLCULO DO ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA**

Artigo apresentado no curso de graduação, em Direito do Centro Universitário São Lucas 2020, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Renata Miranda de Lima

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação - CIP

R672d Rocha Junior, Elias da.

Da (i)legalidade da incidência da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS na energia elétrica. / Elias da Rocha Junior.
– Ji-Paraná, 2020.
28 p.

Artigo Científico (Curso de Direito) Centro Universitário São Lucas, 2020.
Orientação: Prof. Esp. Renata Miranda de Lima.

1. Legalidade. 2. Imposto. 3. Contribuinte. 4. Tarifa. 5. Transmissão.
6. Distribuição. I. Lima, Renata Miranda. (orient.). II. Título.

CDU 342.9

ELIAS DA ROCHA JUNIOR

**DA (I)LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD NA BASE DE
CÁLCULO DO ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA**

Artigo apresentado à Banca Examinadora
do Centro Universitário São Lucas, como
requisito de aprovação para obtenção do
Título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Renata Miranda
de Lima

Ji-Paraná, ____ de _____ de 2020.

Resultado:

BANCA EXAMINADORA

Resultado:

Titulação e Nome

Nome da instituição

Titulação e Nome

Nome da instituição

Titulação e Nome

Nome da instituição

DA (I)LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA ENERGIA ELÉTRICA¹

Elias da Rocha Junior²

RESUMO: No contexto jurídico brasileiro tem sido comum que os estados membros da federação, quando se trata do consumo de energia elétrica, incluam na base de cálculo do ICMS, a incidência sobre as tarifas do sistema de transmissão (tust) e do sistema de distribuição (tUSD). Ocorre que, não há na legislação pátria, norma que expressamente autorize o ente público realizar a inclusão. Portanto, esse estudo pretende investigar a legalidade acerca dessa prática usual da cobrança do encargo tributário que é repassado aos contribuintes pela concessionária de energia. O método utilizado para esta pesquisa foi o de natureza básica, com uma abordagem qualitativa, sendo desenvolvida sob a forma de pesquisa bibliográfica e documental no âmbito do direito tributário para ter-se um embasamento teórico acerca do tema explanado. Para tanto foram abordados os seguintes temas: relação jurídico-tributária, com foco na sujeição passiva; fato gerador, circulação jurídica de mercadoria, base de cálculo do ICMS; a competência para ajuizar ação da cobrança indevida dos valores na conta de energia do consumidor final; enfim foram analisados os dispositivos legais que supostamente fundamentam a cobrança exercida pelo fisco em detrimento do contribuinte. O resultado deste estudo demonstrou que não há fundamento legal para onerar o contribuinte de fato, no que se refere a incidência das tarifas acima citadas, na composição do valor final a título de ICMS.

Palavras-chave: Legalidade, Imposto, Contribuinte, Tarifa, Transmissão, Distribuição.

THE (IL)LEGALITY OF THE INCIDENCE OF TUST AND TUSD ON THE ICMS (Brazilian tax on the circulation of goods) CALCULATION BASIS ON ELECTRICITY

ABSTRACT: In the Brazilian legal context, it has been common for the member states of the federation, when it comes to the consumption of electricity, to include in the calculation basis of the ICMS (Brazilian tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services; state value-added tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services; state excise tax), the incidence on transmission system (tust) and distribution system (tUSD) tariffs. However, there is no law in the country, a rule expressly authorizing the public entity to perform inclusion. Therefore, this study intends to investigate the legality about this usual practice of charging the tax burden that is passed on to taxpayers by the electricity utility. The method used for this research was the basic one, with a qualitative approach, being developed in the form of bibliographic and documentary research in the field of tax law to have a theoretical background on the subject explained. Therefore, the following themes were approached: legal-tax relationship, focusing on passive subjection; chargeable event, legal circulation of goods, ICMS tax base; the competence to file an action for improper collection of amounts in the final consumer's energy bill; Finally, the legal provisions that supposedly justify the tax exerted by the tax authorities to the detriment of the taxpayer were analyzed. The result of this study showed that there is no legal basis to tax the de facto taxpayer, as regards the incidence of the tariffs mentioned above, in the composition of the final value as ICMS.

Keywords: Legality, Tax, Taxpayer, Tariff, Transmission, Distribution.

¹ Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso à Banca Examinadora do Centro Universitário São Lucas de Ji-Paraná em 2020/1, sob orientação da professora Renata Miranda de Lima, Bacharela em Direito pelo Centro Universitario Luterano de Ji-Parana (CEUJI-ULBRA). Especialista em Direito Administrativo pela faculdade Dom Alberto. E-mail: renata.lima@saolucas.edu.br

² Elias da Rocha Junior, acadêmico do Curso de Direito do Centro Universitário São Lucas de Ji-Paraná/RO, e-mail: ronijus01@gmail.com

INTRODUÇÃO

A energia elétrica é alvo de vários debates no meio jurídico, sobretudo entre os tributaristas, levando-se em conta o fato de ser um produto, sobre o qual incide espécies distintas de tributos, e que depende de variadas regulamentações normativas para sua comercialização, de forma que se torna ínsito divergências que concernem à temática, e quanto ao seu modo de operação, como será demonstrado.

A Tarifa Sobre o Uso do Sistema de Transmissão (TUST), e a Tarifa Sobre o Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), referem-se à duas fases específicas do processo mercantil da energia elétrica, quais as concessionárias se utilizam, para que se torne possível a entrega desta aos consumidores.

O ICMS é um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual, intermunicipal, e de comunicação, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme determinado pela Constituição Federal de 1988. Acrescenta-se que, o imposto aqui tratado, é um dos maiores responsáveis pela arrecadação tributária e geração de riqueza do ente público.

No contexto do ordenamento jurídico pátrio, foi regulamentado pela Lei Complementar nº 87 de 1996, conhecida também como Lei Kandir, que disciplina acerca deste imposto, que dentre outras finalidades, determina a base de cálculo, o fato gerador e os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, do referido tributo.

Por conseguinte, a CF no seu art. 155, II, §3º, classifica a energia elétrica como uma espécie de mercadoria. Que dada a sua natureza peculiar, possui etapas diferenciadas, desde a sua geração, para que essa possa chegar até o destinatário final, sendo este o consumidor livre ou cativo. As etapas ora em destaque, são as feitas pelas torres de transmissão e torres de distribuição.

A controvérsia se instaura no fato de que não há, na legislação infraconstitucional, fundamento legal que discorra, de forma clara e específica, sobre a autorização da incidência da TUST e da TUSD, na base de cálculo do ICMS, a fim de onerar o contribuinte.

Assim, a pesquisa ora realizada, tem por intenção fundamental, investigar acerca da legalidade da inclusão dos encargos incidentes nas tarifas de energia

elétrica, na base de cálculo no que tange ao imposto, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre alguns tipos de prestações de serviços (ICMS).

Posto isso, tem-se a importância do tema abordado, ao passo que é contemporâneo à sua exploração no presente estudo, bem como sua relevância no cenário nacional, tendo em vista que afeta tanto as famílias em âmbito restrito, entende-se pelo orçamento do núcleo familiar, também como os setores empresariais, assim como a sociedade de uma maneira geral, uma vez que impacta diretamente os cofres públicos, sendo uma grande fonte de receita dos Estados.

1. DAS ELUCIDAÇÕES INICIAIS

Precipuamente ao fazer a análise do teor do trabalho aqui abordado, surgem questionamentos quase instantâneos, eis que necessário se faz então alguns esclarecimentos acerca do tema em questão. O primeiro deles é que trabalho desenvolvido não busca discutir, se a TUST e a TUSD são ilegais, frente ao ordenamento jurídico, uma vez que tais tarifas possuem previsão para existir no mundo das relações jurídicas tributárias, que são legisladas pela ANEEL.

Nesse sentido, com a normatização da lei 9.427/96, que instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, bem como regulamentou o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e demais providências, ficou incumbida a autarquia em regime especial, de disciplinar os diversos procedimentos, consoante a matéria do setor energético do país.

Assim assevera o referido dispositivo, em seu art. 3º:

Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1º, compete à ANEEL:

[...]

XI - estabelecer tarifas para o suprimento de energia elétrica realizado às concessionárias e às permissionárias de distribuição, inclusive às cooperativas de eletrificação rural enquadradas como permissionárias, cujos mercados próprios sejam inferiores a 700 GWh/ano, e tarifas de fornecimento às cooperativas autorizadas, considerando parâmetros técnicos, econômicos, operacionais e a estrutura dos mercados atendidos.

Desta forma, resta claro, que não há intenção em qualquer momento de afirmar, que as tarifas já mencionadas, são ilegais por natureza, tendo em vista os diversos

dispositivos legais, que conferem seus elementos de validade no mundo das normas, além da lei supracitada, pode-se citar ainda, a lei 9.074/1995, mais especificamente em seus arts. 15 e 16; a lei 9.648/1998 em seu art. 10; a lei 10.848/2004, são alguns exemplos.

Contrapondo-se ao explanado nos parágrafos anteriores, o que se busca em suma no desenvolvimento do presente, é a ilegalidade dessas tarifas quando da incidência na base de cálculo do ICMS, para fins de compor o valor total da conta de energia elétrica do consumidor, que dada a própria natureza, trata-se de tipos de tributos distintos.

Outro ponto a ser pormenorizado, é quanto à competência da matéria, sendo este o segundo esclarecimento, dado que o STF já julgou em sede de Recurso Extraordinário, se pronunciando no sentido de que o tema não versa sobre matéria constitucional, sendo assim, a competência é do STJ para prolatar decisão sobre o tema discutido, por se tratar de conteúdo de norma infraconstitucional.

A despeito do acima narrado, tem-se o julgado de uma das Turmas do STF, cuja ementa reproduz-se a seguir:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Base de cálculo. Inclusão. TUST. TUSD. Súmula 166/STJ. Necessidade de reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional. Afronta reflexa. 1. O art. 93, IX, da CF/88, apontado como violado, carece do necessário prequestionamento. A Corte não admite prequestionamento implícito. 2. Para superar o entendimento da instância de origem e acolher as alegações de que as fases de geração, transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica são desenvolvidas por pessoas jurídicas distintas; de que os valores questionados se inserem na base de cálculo da exação, e de que não incidiria a Súmula 166/STJ no caso dos autos, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei nº 10.848/04, Resoluções da ANEEL e LC nº 87/96). Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário. 3. Nego provimento ao agravo regimental. Determino que, a título de honorários recursais, a verba honorária já fixada seja acrescida do valor equivalente a 10% (dez por cento) de seu total, nos termos do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do citado artigo e a eventual concessão de justiça gratuita. (RE 1016986 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe 27.04.2017).

Assim, por maioria absoluta dos ministros do STF, formulou o entendimento que não há matéria constitucional que deva ser analisada em repercussão geral, no que se refere à discussão sobre a inclusão no cálculo do ICMS dos valores pagos por

designação de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), incidentes sobre a conta de energia elétrica.

2. DO CONCEITO DE TRIBUTO E O ASPECTO LEGAL

É primordial fazer a análise do tributo e seu aspecto legal para que se possa entender onde se concentra o ponto controvertido na situação avocada nesse trabalho, seja porque o termo tributo pode possuir diferentes significações, ou até mesmo necessário se faz, para situar o foco que se pretende perseguir no estudo em questão. Muitos doutrinadores e juristas já se empenharam arduamente a respeito do tema, na tentativa de suprir e complementar lacunas deixadas pela lei.

Assim sendo, utilizando-se das palavras do professor Paulo de Barros de Carvalho, que segundo ele, o termo tributo possui pelo menos seis significações diversas, vale destacar a definição abaixo empregada, que diz:

O símbolo “tributo” admite ainda uma outra significação, sobremedida ampla. Nesse derradeiro sentido, quer exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato. É com esse conteúdo que o art. 3º da Lei n. 5.172/66 se propõe determiná-lo (BARROS, 2019, p. 64).

Nessa perspectiva, a Constituição Federal de 1988 em seu art. 146, III, a, reservou à Lei Complementar o cabimento de definir o conceito de tributo. Dessa forma, anteriormente já havia se encarregado o Código Tributário Nacional, de estatuir o referido termo.

Assim, o CTN, que foi recepcionado pelo dispositivo constitucional como Lei complementar, em seu art. 3º definiu que: “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”.

Não obstante a essa sintética definição, pode-se encontrar uma outra de que trata também com relação ao termo tributo, inserida no art. 9º da Lei 4.320/64, que exprime complemento à conceituação acima narrada:

Art. 9º. Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

A definição apresentada pelo Código Tributário Nacional, para que possa ser entendida de maneira mais clara, deve ser destrinchada ponto a ponto. Conforme doutrina mais aceita, costumeiramente é dividida em cinco partes, quais serão melhor explicadas a seguir:

2.1 Toda prestação pecuniária compulsória

Nesse sentido, se exprime do pedaço retirado do texto da lei que, existe expectativa de adimplemento compulsório, quanto ao pagamento do tributo, uma vez que ocorreram os requisitos para configurar a relação jurídica, o tributo não pode ser quitado por mero desejo do contribuinte, ou seja, em se tratando do ICMS, depois de realizada a circulação de mercadoria, não é possível se abster do pagamento do imposto, toda vez que o fato gerador é praticado, o sujeito passivo está obrigado ao adimplemento, pois trata-se de obrigação compulsória, não dependendo de mera vontade do contribuinte.

Também esse é o entendimento que se extrai do art.162, I, do Código Tributário Nacional, na seção II, quando fala do pagamento do crédito tributário, transcrito da seguinte maneira, “Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal”.

2.2 Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Nesse trecho fica evidenciado que, o pagamento a ser realizado deve ser feito de forma pecuniária, em outras palavras, trata-se da obrigação de dar dinheiro, isso porque existe a necessidade do fisco de arrecadar, para sustento de suas atividades. Em outra mão, pode-se apreender que não é possível a instituição de tributos *in natura* ou *in labore*, por vez que estes ocorreriam mediante pagamento de bens ou serviços, do respectivo modo. Ressalvado os casos em que a lei prevê, todo tributo deve ser adimplido por pecúnia.

2.3 Que não constitua sanção de ato ilícito

Desta forma, observando essa fração do dispositivo alhures mencionado, tem-se que o tributo não possui caráter de sanção ao contribuinte, ou seja, não será medida punitiva ao sujeito passivo da relação tributária. Nesse contexto é que se aplica a expressão em latim *pecunia non olet*, numa ligeira tradução, presta-se a dizer que o dinheiro não tem cheiro, significando assim que, independentemente da origem do objeto tributado e não obstante seus efeitos ao sujeito passivo que praticar o fato gerador.

Para asseverar o acima destacado, temos o art. 118 do CTN, dispõe:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, **bem como da natureza do seu objeto** ou dos seus efeitos; (grifei)
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (*Grifo Meu*).

2.4 Instituída em lei

Aqui estabelece o princípio da legalidade atribuído ao tributo, como sendo o cerne que reveste o direito tributário, assim nesse liame, é o principal trecho pertinente a este trabalho. Em regra, o tributo será criado por lei ordinária, no caso do ICMS, conforme foi conferido no art. 155, II, CF, será de competência do Estado e do Distrito Federal, instituir a referida norma que irá regulamentar o *modus operandi* deste imposto. Sendo que a Lei Complementar Federal será responsável por determinar as diretrizes gerais sobre o imposto, e cada Estado Membro, ficará sob o encargo de cuidar das especificidades.

2.5 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Essa compulsoriedade é recíproca, uma vez que ao ser praticado o fato gerador, o fisco está obrigado ao lançamento do tributo, conforme Art. 142 e parágrafo único do CTN, que assim dispõe:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, não apenas o sujeito passivo está obrigado a adimplir a prestação pecuniária, bem como se o fisco, no caso o agente fiscal que é obrigado a lançar o crédito tributário, for omissor, este estará sujeito a sanção, por cometimento de ato ilícito administrativo, em contrariedade à lei.

3. ASPECTOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre destacar neste capítulo alguns aspectos da relação jurídico tributária, para que se possa ter um maior entendimento acerca do imbróglio apresentado, e a compreensão do exato ponto que a prática dos governos estaduais ataca. A melhor doutrina no Direito Tributário, incumbiu-se de cunhar uma linha cronológica da relação jurídica dos tributos, envolvendo os sujeitos ativo e passivo, percorrendo o caminho desde antes do surgimento dessa ligação, até o momento da extinção da relação. Entretanto, para fundamentar o estudo em questão, será levado em consideração apenas alguns desses aspectos, somente os que são pertinentes a temática.

Como destacado no capítulo anterior, o princípio da legalidade é o cerne que reveste o Direito Tributário, dito isto, o que torna possível o estabelecimento de uma relação jurídico tributária, é o que se concebe por hipótese de incidência, sendo o ponto que define o início da relação, assim nas palavras do eminente professor tributarista, tem-se que:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário (SABBAG, 2013, p. 683-684).

Dessa forma, a hipótese de incidência é a descrição de uma norma legal abstrata, cuja verificação é observável no mundo concreto, ou seja, é essa concepção que ampara o surgimento da relação entre sujeitos (fisco e contribuinte), quando da prática de qualquer ação que se enquadre na norma descrita no caso fático.

Por conseguinte, na linha cronológica verifica-se o que se entende por fato gerador, sendo este o exato momento em que uma ação praticada pelo indivíduo que figura no polo passivo da relação jurídico tributária, se adequa ao que está disposto na norma abstrata. Nesse sentido, insta salientar o que dispõe a melhor doutrina sobre esse fenômeno:

É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária (SABBAG, 2013, p. 684).

Ainda nessa perspectiva, Carvalho (2009, p. 280) afirma quanto a situação que descrita na lei, ocorre no mundo concreto:

[...] diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

Assim temos que o fato gerador, é um acontecimento no mundo real, que se encaixa perfeitamente na hipótese de incidência prevista em lei, concretizando assim o firmamento de uma relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo, fazendo nascer uma obrigação tributária, em que o fisco está obrigado a cobrar do contribuinte, bem como este último está obrigado a adimplir com a prestação, seja de dar (dinheiro) ou fazer (praticar determinada conduta definida em lei), de modo geral.

E o último aspecto tratado aqui, refere-se à obrigação tributária, que se encontra no art. 113 do CTN, trazendo em seu bojo aspectos gerais:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Não obstante, pode-se definir também obrigação tributária como:

[...] a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (MACHADO, 2009, p. 122).

Tendo isso em vista, a obrigação tributária baseia-se no dever do sujeito passivo de adimplir determinada prestação em benefício do sujeito ativo, uma vez que este possui o direito de exigir daquele o perfazimento da respectiva prestação. Nesse interim, a obrigação tributária no que lhe concerne, consiste em razão de sua natureza em uma prestação de dar, fazer ou não fazer.

Nesse sentido, Amaro esclarece em sua obra que,

[...] no domínio da obrigação tributária, a autoridade fiscal não pode dispor do direito, que não é dela mas sim do Estado, e do qual ela é mera administradora, jungida ao rigoroso cumprimento da lei. (...) o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação diz-se *ex lege* (2011, p. 272).

Sendo assim, o surgimento da obrigação tributária não depende de manifestação de vontade de qualquer sejam as partes, bastando apenas a ocorrência do fato no mundo concreto, que esteja determinado na norma legal, para que se estabeleça uma relação jurídica e um dever ao sujeito passivo, bem como ao sujeito ativo.

3.1 Das ponderações acerca do ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS), como é sabido, refere-se à uma espécie da classe imposto, que pertence ao gênero tributo. Sendo assim, se faz presente a importância da análise das características concernentes a esse imposto, uma vez que é o sujeito sobre o qual recai o foco da pesquisa que se propõe.

Após o estudo concernente à algumas características dos tributos, pode-se destacar que, para o nascimento de uma relação jurídico tributária que comine em uma obrigação, é necessário que haja uma hipótese de incidência, qual seja a descrição da norma legal abstrata, seguida de um acontecimento (uma conduta praticada por um sujeito, assim definido em lei) no mundo concreto que materialize a relação.

Nesse tocante, tem-se que, conforme disposição atribuída pela Lei Complementar nº 87/1996, a hipótese de incidência do ICMS aqui analisada, está assim estabelecida:

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;

Nessa toada, para que se estabeleça uma relação jurídico tributária que resulte em uma obrigação, um agente no mundo concreto, seja pessoa física ou jurídica, tem que realizar uma operação em que haja a circulação de mercadoria, para assim praticando a conduta prevista em lei, esteja sob a égide fiscal.

Por isso exposto, faz-se mister trazer ao trabalho os conceitos pertinentes a esse imposto, como forma de evidenciar a prática antijurídica que o fisco vem adotando, com fins de aumentar a receita dos Estados Membros, ainda que haja argumento na seara econômica, a situação aventada será analisada através da ótica da lei.

3.1.1 DA DEFINIÇÃO DE “MERCADORIA”, “OPERAÇÃO”, “CIRCULAÇÃO”

Os termos examinados nesse tópico estão intimamente ligados, uma vez que constituem o fato gerador do ICMS, sendo apropriado e oportuno aferir algumas características dos conceitos que fundamentam a possibilidade de se estabelecer uma relação jurídica tributária, buscando demonstrar razões porque a inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo não se aplicam ao ICMS na energia elétrica.

Conforme definido pela lei complementar, o fato gerador do ICMS ocorrerá, quando aquele que no mundo concreto realizar uma operação envolvendo mercadoria em que haja a circulação, ou seja, havendo uma transação entre personagens, o

vendedor e o adquirente. Sendo assim, aquele que foi responsável por circular a mercadoria, será o sujeito passivo da relação jurídico tributária, recaindo sobre este a obrigação de pagamento do imposto.

Isso posto, deve-se ressaltar que existem critérios que devem ser respeitados, para que se configure o fato gerador como descrito acima. Dessa forma, quando se fala em operação de circulação de mercadoria, o art. 150, v, CRFB/88, proíbe tributar o mero ir e vir, uma vez que não basta o mero deslocamento físico, a fim de que ocorra a circulação.

Nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça editou súmula para dirimir a controvérsia no tocante ao tema, que assim dispõe: Súmula 166 STJ “não constitui fato gerador do ICMS, o simples deslocamento de mercadoria de um para o outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Vale destacar o que também sumulou o STF: Súmula 573 “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

Ainda de maneira pertinente, eis o trecho que se retira do projeto do presente trabalho, com as devidas citações: Dessa forma pode-se destacar o que leciona Carvalho de Mendonça *apud* Melo (2006, p.15) que:

As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série e continuada de transferência da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que diz circulação de mercadorias.

Já Carrazza (2002, p. 3) diz que:

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

A mercadoria por assim dizer, é o bem de uso que tem o objetivo de mercancia, sendo que nesse caso está implícito o requisito da habitualidade. Por esse motivo quando um cidadão pessoa física, vende o seu carro, não incide ICMS sobre esta operação, pois este não possui por profissão vender carros, bem como não visa o lucro na operação.

Por outro lado, como ficou esclarecido quando da ocorrência da operação juntamente com a circulação, esta tem que ocorrer sob o ponto de vista jurídico, sendo assim deve haver uma transferência de titularidade, o bem de uso em questão saiu da propriedade da pessoa A e passou para propriedade da pessoa B, sendo duas pessoas distintas.

Destarte, o mecanismo operacional utilizado na comercialização da energia elétrica para que de fato chegue ao consumidor, não pode ser entendido como uma mercadoria, assim as circulações que ocorrem entre as torres de energia e as empresas que participam do processo, não atendem ao aspecto jurídico, concordante ao da aceção que se depreende do conceito de mercadoria como foi estabelecido.

Ante o exposto, tendo em vista o processo peculiar de fornecimento da energia elétrica, no que concerne as torres de transmissão e distribuição, essas etapas na cadeia, se enquadram apenas como atividades meio, para que se atinja o fim, que é a entrega da energia até o destinatário final da cadeia, o consumidor, ou seja, não há em que se falar em inclusão referente aos valores pagos da TUST e da TUSD, com a finalidade de compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que não houve a troca efetiva de titularidade da mercadoria, enquanto a energia percorria ambas as torres.

4. DA HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR DO ICMS

O jurista e filósofo austríaco Hans Kelsen, defensor da Teoria Pura do Direito, criou uma pirâmide qual carrega seu nome, que se baseia no princípio da hierarquia existente entre as normas legais, atribuindo ao topo dessa pirâmide a norma maior, que é a Constituição Federal, seguida das Leis Complementares e assim por diante. Assim sendo, todas as demais normas estão subordinadas à CRFB, e as normas legais inferiores subordinadas às normas legais superiores.

Nesse sentido, a Carta Magna de 1988, conferiu à Lei Complementar Federal a incumbência de legislar e conduzir as suas instruções normativas. Consequentemente, esta é responsável por exercer aquilo que dispõe o art. 146 da CRFB/88, devendo estabelecer as regras gerais acerca dos impostos em espécies, tais como determinar o fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo.

No que concerne ao tema em questão, fica evidenciado que apenas uma norma federal aprovada pelo rito de lei complementar, pode definir a base de cálculo do ICMS

que incide sobre a energia elétrica. Nessa esteira, a Lei Kandir é que disciplina o imposto aqui tratado, estatuidando as regras gerais que devem ser aplicadas em todos os Estados Membros da Federação, não podendo tais regras serem alteradas através de leis estaduais ou até mesmo por meio de convênios, conforme vem ocorrendo em diversos casos, ainda que a competência tributária do sujeito ativo seja do estadual.

Para corroborar o afirmado, destaca-se um trecho da obra da jurista e ministra do STJ, que diz: Tal regramento reforça a afirmação anterior, no sentido de que: “embora de competência estadual/distrital, o ICMS reveste feição nacional, dada a uniformidade normativa que lhe impõe a Constituição, secundada pela extensão temática conferida à disciplina veiculada por meio de lei complementar”. (Costa, Regina Helena, pg.281, 2018).

Normas gerais de todos os impostos devem ser regulamentadas por lei complementar Federal, é o que destaca o art. 146, III, a, da Constituição Federal. Tendo isso em vista, o ICMS não está dentre os tributos regulados no Código Tributário Nacional, sendo este regulado por lei esparsa, a Lei Complementar 87/96, conhecida também como Lei Kandir.

Destarte, aqui pretende-se evidenciar que não havendo previsão legal para incluir os valores das tarifas na base de cálculo do referido imposto, na lei complementar que disciplina o ICMS, não há fundamento para a sua cobrança, não podendo ocorrer por qualquer outro dispositivo que seja, como leis ordinárias estaduais ou convênios. Isso posto, deve-se observar o que dispõe o art.12, I, da LC 87/96, “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, aí que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Nesse ponto vale destacar, que existe o entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça, tornando ineficaz a última parte do inciso acima mencionado, sendo pacífico há vários anos, sendo o que aplica os tribunais na prática. Consoante o asseverado, é o que se extrai: Súmula 166, STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Tendo isso em vista, se aplicados os conceitos explanados no capítulo anterior, conclui-se que a hipótese de incidência do ICMS na energia elétrica, implicará em fato

gerador, resultando em uma obrigação tributária, quando ocorrer a efetiva troca de titularidade da mercadoria (energia) para o destinatário final.

Dessa forma, no momento em que é realizada a transmissão e a distribuição da energia, não há o fato gerador, uma vez que não houve saída da mercadoria propriamente dita, nem mesmo a transferência de titularidade, ainda que as concessionárias tenham custos ao realizarem as determinadas operações, sendo apenas consideradas atividades meio, para que a mercadoria chegue até o consumidor, ao passo que não se considera a efetiva circulação de mercadoria, se esta não foi utilizada, conforme se depreende da súmula do STJ.

Imperioso não olvidar que as torres de transmissão e distribuição, são independentes das concessionárias de energia, podendo estas serem administradas por terceiros. Assim, as tarifas que são pagas pelas concessionárias, referem-se à um serviço por elas utilizadas, e o fato de repassarem ao destinatário embutindo não só as tarifas propriamente ditas na conta do consumidor, mas incluindo no montante sobre o qual vai ser calculado o ICMS, é o ponto que se mostra contrário a lei vigente.

Por outro lado, o consumidor final pode ainda se deparar com uma situação ainda mais ádvena, caso este, não faça o uso da energia elétrica em determinado mês, da forma como vem ocorrendo, incidirá ICMS, em sua conta de energia, sobretudo ao que se refere sobre as tarifas das torres de transmissão e distribuição, contrariando completamente a súmula 391 do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada".

Ademais, embora o que já foi robustamente demonstrado, outro ponto que atesta fortemente a ilegalidade da cobrança da TUST e TUSD como componente do valor total do ICMS, por falta de lei que discipline a matéria, foram as tentativas de se criar leis que tratassem acerca do tema em questão, bem como os convênios celebrados entre os estados através do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

No intuito de corroborar o argumento aventado, destaca-se alguns indícios, a iniciar pelo convênio mais recente celebrado pelo CONFAZ, o convênio 129/2016, que externa acerca da inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS:

b.3) a alínea 'a' do inciso I:

“a) como base de cálculo do imposto, o montante correspondente a soma dos valores da conexão e encargo de uso do sistema de transmissão pagos às empresas transmissoras, e quaisquer outros encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto;”;

Esse convênio promulgado em dezembro de 2016, tratou de alterar o Convênio ICMS 117/04, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica, de forma a impor a inclusão no montante do próprio imposto os encargos inerentes às tarifas, como componente da base cálculo.

Ainda nesse interim, tem-se que os projetos de leis, PLP 352/2002 que se converteu na Lei Complementar 138/2010, sendo retirada a cobrança das tarifas, e também a PEC 285/2004, que foi convertida na Emenda Constitucional 55/2007, que também foi retirado do texto originário, o trecho que se referia à inclusão das tarifas na base de cálculo do ICMS na energia elétrica.

Desse modo, inequívoco ante tudo o que foi exposto, embora não obstante a falta de legislação acerca do tema enfrentado, observa-se as manobras legislativas com o fim de driblar o referido imbróglio analisado. Contudo, nesse aspecto é que se estabelece a hierarquia da lei complementar federal, não podendo ser mitigada por outro dispositivo que não seja aquela que previu a legislação constitucional.

5. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E BASE DE CÁLCULO

A Regra Matriz de Incidência Tributária, trata-se de um sistema, criado pelo emérito professor e jurista, Paulo de Barros de Carvalho, que confere elementos de validade da norma, que regula a relação jurídico tributária entre o fisco e contribuinte, ou seja, é o mínimo existencial para que uma norma seja válida e aplicável no mundo jurídico, sendo que são divididos em dois grupos, possuindo cinco elementos no total.

O primeiro grupo refere-se aos critérios antecedentes da norma, são eles: material, diz respeito ao fato gerador do tributo, sua situação fática; espacial, trata do local do acontecimento do fato, revelando onde deverá ser adimplida a obrigação e o critério temporal, denotando o momento que se pratica o fato gerador, sendo o instante em que nasce a obrigação tributária.

No segundo grupo, completando o sistema de validade normativa, classificado como consequente da norma, ou seja, aquele que decorre da norma propriamente dita, tem-se os seguintes critérios: pessoal, é aquele que determina sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária, em outras palavras quem tem o dever de cobrar e quem tem a obrigação de adimplir, segundo a relação jurídico tributária que se estabeleceu; e por último o critério quantitativo, aqui encontra-se a base de cálculo e alíquota, sendo que merece destaque este primeiro mencionado.

Nessa toada, transcrevesse a seguir o defende o emérito professor acerca do tema:

[...] a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma [...] (CARVALHO, 2019, p. 412).

Dessa forma, de acordo com o ensinamento do professor, o que se extrai da citação supra, aplicando ao estudo em questão, é que a base de cálculo se refere ao montante correspondente a soma dos valores da conexão e encargos atribuídos à comercialização da energia elétrica. Tendo como função precípua, expressar de forma quantitativa o que está disposto na lei, sendo aquilo que a lei não determina, não pode ser incluído como base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

6. DA LEGITIMIDADE PARA AJUIZAMENTO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO

No que trata o estudo das relações jurídicas, essas se referem ao vínculo entre sujeitos de direito, que são personificados em pessoas naturais ou jurídicas ou não, sendo alguns dos exemplos, o nascituro, o espólio, a massa falida, entre outros, que contraem direitos e obrigações na ordem jurídica. Nesse interim, a relação jurídico-tributária se inicia a partir do momento, que o sujeito passivo, pratica o fato gerador,

que está previsto por uma hipótese de incidência, surgindo então uma obrigação tributária, vinculando os sujeitos ativo e passivo, alvos deste capítulo.

A relação jurídico-tributária, é composta por dois polos, sendo eles, o sujeito ativo e o sujeito passivo. O Código Tributário Nacional por sua vez, em seu artigo 119, define que, sujeito ativo é o ente de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Nesse sentido esclarece (Paulsen, 2017, p. 213):

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer a fiscalização, constituir crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal.

Por outro lado, o art. 121, do CTN estabelece como sujeito passivo da relação, aquela pessoa (física ou jurídica), obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, que tanto pode ser o contribuinte, sendo este o que pratica o fato gerador, estando ligado diretamente com a situação que deu causa à cobrança do tributo, assim como o responsável, este último, quando a sua obrigação, decorrer expressamente da lei.

Pode-se dizer que responsável é aquele que, embora não realiza o fato gerador da obrigação tributária, tem o dever legal de cumprir com a obrigação pecuniária. Assim, não é apenas o contribuinte que pode figurar no polo passivo da obrigação tributária

Não obstante, ressalta ainda que (Paulsen, 2017, p.214):

O art. 121 do CTN cuida do “sujeito passivo” da obrigação tributária principal. Ao fazê-lo, limitasse a dizer que sujeito passivo “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” e que pode ser “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Cuida-se, contudo, de uma simplificação grosseira e que leva a diversos equívocos na interpretação e na aplicação das normas tributárias. O art. 121 não esclarece, por exemplo, que **o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica**. O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro — designado pelo art. 121 simplesmente de responsável — é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação.

Nessa esteira, ao se reportar para o trabalho em tela, constata-se uma peculiaridade na relação tributária, decorrente dos tributos indiretos, classificados desse modo pela doutrina. Esses tributos assim definidos, são os que incidem na relação de consumo, ou seja, o consumidor final é quem custeia os encargos, embora não seja ele quem praticou o fato gerador, tampouco foi compelido por lei a pagá-los, tratando-se apenas de uma convenção adotada pelo mercado.

Por conseguinte, pode-se chegar à conclusão, se o contribuinte de fato, isto é, àquele quem foi repassado o ônus referente à tributação, não praticou a ação que deu ensejo à cobrança do imposto, nem por lei foi destinado como responsável tributário, logo este não figura o polo passivo da relação jurídico-tributária. Como poderia então, o contribuinte de fato, reaver os valores pagos indevidamente a título de ICMS?

Destarte o art. 166 do CTN:

Art. 166 - A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nesta toada, há de se mencionar o entendimento firmado pelo STF, na súmula 546: "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo". Assim, aquele quem praticou o fato gerador, se repassou o encargo financeiro para o consumidor final, não terá direito de ingressar com ação para restituir valores, sob pena de enriquecimento ilícito, caso não tenha sido recuperado o valor pelo contribuinte de fato.

Para demonstrar tais alegações, é imprescindível trazer a baile o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA. ILEGITIMIDADE. PRECEDENTES. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST E TUSD). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 166/STJ. PRECEDENTES. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de o contribuinte pagar ICMS sobre os valores cobrados pela transmissão e distribuição de energia elétrica, denominados no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). 2. A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, nos casos de discussão sobre a cobrança de ICMS, a legitimidade passiva é do Estado, e não da concessionária de energia elétrica. Precedentes. 3. A Súmula 166/STJ

reconhece que "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). Precedentes. Agravo regimental improvido. (STJ - EDcl no AgRg no REsp: 1359399 MG 2012/0269472-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 27/08/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/09/2013).

A ação em destaque, tem por objetivo então, afastar a cobrança indevida futura, com relação à inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS, bem como a restituição de todos os valores que foram pagos de forma indevida. Com vista, a obter uma declaração do Estado, acerca da ilegalidade da cobrança, determinando assim, o impedimento do repasse feito pela concessionária do encargo oriundo das tarifas ao consumidor final.

Desse modo, em nenhum momento está se dizendo que, a cobrança das tarifas de transmissão e distribuição, sejam ilegais, mas sim, sua inserção para compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que o processo das redes transmissoras e distribuidoras, é inerente ao fornecimento da mercadoria comercializada pela concessionária, não implicando em ação praticada pelo consumidor final definida como fato gerador.

Conforme o exposto, em que pese o contribuinte de fato, não ser o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, este está revestido de legitimidade *ad causam*, consonante entendimento consolidado dos tribunais por via dos julgados de demandas repetitivas.

Neste interim, o que se busca discutir neste capítulo, molda-se em uma possível ação que seja ajuizada pelo consumidor final, uma vez que este, mesmo não sendo o sujeito passivo da relação jurídico tributária em questão, conforme o Código Tributário Nacional, ele irá possuir o direito de ingressar com ação no poder judiciário, com o fito de ser ressarcido do prejuízo que suportou, tendo em vista que é contribuinte indireto, assim classificado pela doutrina, sendo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de forma que observe o disposto no caput do art. 174, do CTN, sendo possível, o ressarcimento dos valores dos últimos 5 anos, contando desde o último pagamento realizado.

Considerações Finais

Ante todo o exposto, é imprescindível que seja feita análise do tema sob a ótica legalista, sendo esta indispensável, para que se chegue ao esclarecimento pretendido. Nesse sentido, resta evidenciado, que a cobrança da tarifa sobre o uso da torre de transmissão (TUST), a da tarifa sobre o uso da torre de distribuição (TUSD), atualmente não possuem fundamento legal para serem inseridas na base de cálculo do ICMS, na conta de energia elétrica dos consumidores finais, tratando-se de uma cobrança indevida feita pelo ente estatal.

Dessa forma, uma vez que os argumentos explanados e analisados nesta pesquisa, demonstram que há uma sobrecarga na cobrança do valor total do ICMS que o contribuinte paga ao consumir energia elétrica, ferindo assim princípio como o da legalidade, e destaca-se não apenas pequenos consumidores, mas também indústrias de médio e grande porte, não deve permanecer o consumidor inerte, enquanto tem seu direito suprimido, ou seja, aquele que assegura que o sujeito passivo da relação jurídico tributária, só se está obrigado a pagar o que é determinado por lei, e não por convênios conforme vem ocorrendo em alguns casos, na falta de legislação pertinente à temática.

Ademais, não pode o consumidor se curvar ao apelo econômico a que se presta as Fazendas Públicas, enquanto tem o seu patrimônio dilapidado, tendo em vista que há de se levar em consideração a gravidade do que ocorre atualmente, qual seja o ente público mantém uma postura de inobservância quanto ao limite do poder de tributar.

Em suma, o encargo descrito não se enquadra no conceito de mercadoria, assim definido pela jurisprudência já pacificada, o que afasta completamente a legalidade quanto a sua incidência sobre o fato gerador, bem como a sua respectiva cobrança, sendo que ataca os princípios basilares do Direito Tributário.

Outrossim, vale destacar, conforme foi explicitado, não há brecha para entendimento diverso na lei, o fato de ser cobrado do consumidor apenas o ICMS que incide sobre o que foi efetivamente utilizado por ele, ou seja, aquele consumidor que não utilizou a mercadoria, (aqui entende-se energia) fornecida pela concessionária em determinado mês, não deve incidir ICMS em sua conta de energia, em que pese este esteja obrigado ao pagamento da “taxa mínima”, pois a concessionária teve que

fornecer um potencial mínimo, para caso necessário fosse, o consumidor pudesse realizar o uso efetivo do bem, sem que tivesse de solicitar novamente o produto.

Não obstante, ficou clarificado que é competência da Lei Complementar Federal disciplinar sobre aspectos gerais do imposto, como base de cálculo e fato gerador, especialmente em atenção ao princípio do limite ao poder de tributar do ente estatal, não podendo a legislação estadual divergir da legislação federal, entrando em conflito a primeira com a última, eis que fere garantia constitucional.

Por fim, ainda que possua um relevante impacto econômico social o estudo que se despendeu, esse é apenas reflexo do âmago da discussão percorrida, sendo a proposição inicial o debate acerca da legalidade da incidência da TUST e da TUSD no ICMS na circulação da energia elétrica, para fins de inclusão no valor total a ser cobrado do consumidor, sendo mais profundo apenas do que o cunho financeiro, mas que se refere à manutenção do Estado Democrático de Direito e seus pilares.

REFERÊNCIA

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 mai. 2020.

_____. Convênio ICMS 129, de 9 de Dezembro de 2016. **Altera o Convênio ICMS 117/04, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV129_16>. Acesso em: 20 mar. 2020.

_____. 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.html>. Acesso em: 04 mai. 2020.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 25 mai. 2020.

_____. Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996. **Agência Nacional de Energia Elétrica**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 12 nov. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do icms o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 391**. O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula391.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2020.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 546**. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>>. Acesso em: 04 mai. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial: 1359399 MG** (2012/0269472-0). Segunda Turma. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: Cláudio José de Carvalho. Relator: Humberto Martins. Lex: Jurisprudência do STJ. Disponível em: <[http:// https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23540464/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1359399-mg-2012-0269472-0-stj](http://https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23540464/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1359399-mg-2012-0269472-0-stj)>. Acesso em: 15 mai. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Extraordinário RE 1016986** AgR, Segunda Turma. Recorrente: Estado do Paraná. Recorrido: Garcia & Oliveira Supermercado LTDA - EPP. Relator: Ministra DIAS TOFFOLI. Disponível em: <[http:// https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769762495/agreg-no-recurso-extraordinario-agr-re-1016986-pr-parana-0021091-0720158160130?ref=serp](http://https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769762495/agreg-no-recurso-extraordinario-agr-re-1016986-pr-parana-0021091-0720158160130?ref=serp)>. Acesso em: 02 mai. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS TEORIA E PRÁTICA**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.