



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1734902 - SP (2018/0083465-4)

**RELATOR** : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
**RECORRENTE** : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROCURADOR** : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577  
**RECORRIDO** : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO  
**ADVOGADO** : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS SETORIAIS RELACIONADOS COM TRANSPORTE (TUST) E DISTRIBUIÇÃO (TUSD) DE ENERGIA ELÉTRICA. VALOR DA OPERAÇÃO. DIFERENCIAÇÃO ENTRE A IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DA EXAÇÃO E DA SUA BASE DE CÁLCULO.

#### IMPORTÂNCIA DE DEMANDA E DELIMITAÇÃO DO SEU OBJETO

1. A questão controvertida nos feitos afetados ao julgamento no rito dos Recursos Repetitivos tem por escopo definir se os **encargos setoriais** correlacionados com operações de transmissão e distribuição de energia elétrica – especificamente a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) –, **lançados nas faturas de consumo de energia elétrica, e suportados pelo consumidor final**, compõem a base de cálculo do ICMS.
2. A primeira observação a ser feita é atinente à importância do tema debatido: o ICMS constitui a principal fonte de arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal.
3. Registra-se, de início, que a matéria, conforme reconhecido no Supremo Tribunal, é de natureza infraconstitucional. Nesse sentido, conveniente transcrever o Tema 956/STF: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa a inclusão dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica.”.
4. Outra importante consideração relaciona-se com a circunstância de a Lei Complementar 194/2022 ter promovido alterações na Lei Kandir (LC 87/1996), em especial no tema da incidência do ICMS nas operações relacionadas com energia elétrica. A mais relevante das modificações feitas, em relação ao objeto desta demanda, é a nova redação do art. 3º da LC 87/1996, que pela primeira vez prevê, de modo expresso, que não incide ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.
5. Tais alterações, isto é, o questionamento em torno da inconstitucionalidade dos dispositivos modificados, são objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal,

sendo de todos conhecida a concessão de liminar na Medida Cautelar na ADI 7195/DF (ratificada pelo Plenário), suspendendo “os efeitos do art. 3º, X, da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até o julgamento do mérito desta ação direta”.

6. A exegese a respeito da inconstitucionalidade da norma, naturalmente, não se encontra no espectro da matéria passível de cognição no âmbito do Recurso Especial. Mesmo assim, não obstante a discussão a respeito da inconstitucionalidade de dispositivos da LC 194/2022 representar o objeto da ADI 7195/DF, também nos Recursos Repetitivos não será feita a interpretação dos respectivos dispositivos de lei federal, tendo em vista que, no ponto, se trata de legislação superveniente ao ajuizamento e julgamento dos respectivos processos nas instâncias de origem, não se encontrando satisfeito o requisito do prequestionamento e, por outro lado, não ser possível a supressão de instância.

#### **DISCIPLINA JURÍDICA TRIBUTÁRIA VIGENTE AO TEMPO DA RELAÇÃO LITIGIOSA ENTRE AS PARTES**

7. Merecem atenção as referências, tanto na disciplina constitucional (art. 34, § 9º, do ADCT) como na infraconstitucional (arts. 9º, § 1º, II, e 13, I, e § 2º, II, "a", da LC 87/1996), a expressões que, de modo inequívoco, indicam como sujeitas à tributação as “operações” (no plural) com energia elétrica, **“desde a produção ou importação até a última operação”**. Tal premissa revela-se de essencial compreensão, pois, como se sabe (e será adiante explicitado), o sistema nacional da energia elétrica abrange diversas etapas **interdependentes, conexas finalisticamente**, entre si, como a geração/produção (ou importação), a transmissão e a distribuição.

8. **Para a constatação do acima exposto (relação de interdependência) basta cogitar da supressão de qualquer uma delas (geração, transmissão ou distribuição), que será possível concluir que inexistirá a possibilidade física, material, de se efetivar o consumo da energia elétrica.**

9. Ainda nessa linha de raciocínio, o art. 13, § 1º, da LC 87/1996 descreve os diversos componentes que integram a base de cálculo do ICMS, mencionando-os nos seguintes termos: a) o montante do próprio imposto; b) o valor correspondente a seguros; c) o valor correspondente a juros; d) o valor correspondente a **demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas**; e) o valor correspondente a descontos concedidos sob condição; f) o valor correspondente a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

#### **FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE ENERGIA ELÉTRICA**

10. As atividades essenciais da indústria de energia elétrica, conforme a disciplina jurídica vigente no território nacional, são: produção/geração, transmissão e distribuição de eletricidade.

11. A atividade que dá início ao processo é a geração, quando ocorre a produção de eletricidade por meio de fontes diversas (hidrelétrica, eólica, etc.). Posteriormente, dá-se a transmissão, ou seja, a propagação de eletricidade, que ocorre em alta tensão, por longa distância. No atual modelo jurídico em vigor, o transmissor não compra ou vende energia elétrica, limitando-se a disponibilizar as instalações em alta voltagem e a respectiva manutenção.

12. Conforme bem narrado nas manifestações dos *amici curiae*, os usuários dos sistemas de transmissão celebram Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST; definem no contrato a quantidade de uso contratada e efetuam o pagamento do montante contratado, mediante a aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de

Transmissão – TUST. Finalmente, a distribuição de energia elétrica abrange (a) a disponibilização de instalações que propagarão energia elétrica, em baixa tensão, normalmente a curtas distâncias, aos consumidores a ela conectados; e (b) a comercialização de energia elétrica à parte dos usuários conectados à sua rede.

13. No judicioso Voto-Vista da eminente Ministra Regina Helena Costa apresentado no julgamento do REsp 1.163.020/RS, foi descrita a existência de dois diferentes ambientes em que se dá a comercialização de energia elétrica.

14. O primeiro é o Ambiente de Contratação Livre – ACL, no qual ocorre a comercialização por livre negociação entre os agentes vendedores (geradores ou terceiros comerciantes) e os agentes compradores – denominados **consumidores livres (em regra, indústrias de grande porte, que consomem elevada quantidade de energia elétrica no processo produtivo)** –, segundo o art. 1º, § 3º, da Lei 10.848/2004. No ACL, 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, com a incidência da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

15. De outro lado, no Ambiente de Contratação Regulada – ACR, a distribuidora disponibiliza a sua rede aos usuários – os quais são denominados **consumidores cativos (consumidores residenciais e empresas de pequeno ou médio porte)** –, mediante pagamento de tarifa (TUSD), como vendedora de energia elétrica.

16. Além da TUST e da TUSD, comumente denominadas “tarifas de fio”, a fatura de consumo de energia elétrica prevê a incidência da “Tarifa de Energia” (TE), que é referente ao valor da operação de compra e venda da energia elétrica a ser consumida pelo usuário. **É importante esclarecer que todos os encargos acima referidos são suportados, efetivamente, pelo consumidor final da energia elétrica.**

17. Com a observação de que se mostra irrelevante definir a natureza jurídica da TUST e da TUSD (se taxa ou preço público), chega-se ao **objeto litigioso**: constituindo tais cobranças a remuneração por serviço alegadamente intermediário e inconfundível com a compra e a venda de energia elétrica (pois a transmissão e a distribuição de energia elétrica não constituem circulação jurídica da aludida mercadoria), seria possível sua inclusão na base de cálculo do ICMS?

#### **PANORAMA JURISPRUDENCIAL DO STJ**

18. No Superior Tribunal de Justiça, a resposta ao questionamento acima costumeiramente se dava no sentido de definir que a TUSD (estendendo-se o mesmo raciocínio para a TUST) não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, “uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor”. Nesse sentido: AgInt no AgInt no AREsp 1.036.246/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17.10.2017; REsp 1.680.759/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 9.10.2017; AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13.4.2016; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.6.2013; AgRg no REsp 1.278.024/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 14.2.2013.

19. O entendimento acima, que vinha sendo construído, ao que parece, a partir do precedente contido no REsp 222.810/MG (Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 15.5.2000, p. 135), foi modificado pelo julgamento, na Primeira Turma do STJ, do REsp 1.163.020/RS (Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 27.3.2017), quando

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

#### CONSOLIDAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ

20. Registra-se, inicialmente, que a mudança na orientação jurisprudencial se deu no julgamento de Recurso que limitou sua análise à TUSD. Não obstante, aplica-se a mesma lógica à TUST, tendo em vista que a disciplina jurídica para ambas encontra-se no mesmo dispositivo legal (art. 15, § 6º, da Lei 9.074/1995).

21. A análise da robusta fundamentação apresentada no judicioso Voto do em. Ministro Gurgel de Faria, Relator no REsp 1.163.020/RS, assim como das ponderações apresentadas na manifestação do Conpeg, conduz à conclusão de que o entendimento que se alinha ao direito positivo é aquele estabelecido nesse precedente mais atual da Primeira Turma.

22. Com efeito, bem observou o *amicus curiae* que os pronunciamentos do STJ a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na **base de cálculo** do ICMS-Energia Elétrica valeram-se de precedentes anteriores que examinaram tema conexo, mas absolutamente distinto, isto é, se a contratação de potência de energia (energia contratada, mas não consumida) está incluída no conceito de fato gerador da energia elétrica, para efeito de incidência do ICMS.

23. A posição que veio a prevalecer, seja no já citado REsp 222.810/MG, seja após, quando confirmada no julgamento do REsp 960.476/SC (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 13.5.2009 – este último julgado no rito dos Recursos Repetitivos), é de que o “ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos, razão pela qual, **no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica**, 'a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria'”, bem como que “o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa”.

24. Na época, a controvérsia tinha por objeto a análise que também fazia a distinção entre os consumidores cativos e os consumidores livres, porém voltada especificamente ao fato de que somente estes últimos tinham a medição, para fins de emissão da fatura do consumo de energia elétrica, amparada não apenas na quantidade, como na intensidade do consumo (para os consumidores cativos a fatura tomava por base apenas a quantidade da energia, e não a intensidade de seu consumo). Assim, os consumidores livres tinham necessariamente incluído na contratação da energia elétrica parâmetro relacionado com a intensidade do consumo (potência), situação que, ao final, poderia eventualmente – caso constatado consumo superior ao efetivamente contratado – acarretar o pagamento de encargo adicional (a denominada “tarifa de ultrapassagem”).

25. O que é essencial, entretanto, é reconhecer que em tais precedentes a discussão girava em torno da identificação do **fato gerador**, e não sobre a **base de cálculo** do ICMS. Foi nesse sentido que se chegou à conclusão de que o fato gerador ocorre com o efetivo consumo (entrega da energia elétrica), e não com a simples contratação da energia elétrica. É sob esse enfoque que se afirmou que a simples celebração de contratos (aqui incluídos os contratos celebrados entre as usinas

produtoras/geradoras e as empresas concessionárias ou permissionárias que atuam na transmissão e distribuição de energia elétrica) não se amolda ao fato gerador do ICMS.

26. Em momento algum, nos aludidos precedentes iniciais, houve enfrentamento específico a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS. Pelo contrário, embora genérica, consta afirmação do saudoso Ministro Relator, em abstrato, de que **"é perfeitamente legítima a incidência do tributo sobre o valor da tarifa correspondente à demanda reservada de potência contratada e efetivamente consumida"**. Não obstante, como se vê, os fundamentos neles estabelecidos foram de forma equivocada e indevida utilizados para discutir a base de cálculo do ICMS.

27. É neste presente Recurso que se debate, de modo pontual, o que se deve entender pela expressão **"tarifa correspondente à energia efetivamente consumida"**, isto é, se abrange somente a "Tarifa de Energia" (TE) – em relação à qual não há dissídio entre as partes – ou também a TUST e a TUSD, como integrantes das operações feitas "desde a produção até a operação final", de efetivo consumo da energia.

28. A sutileza que, ao que tudo indica, não foi adequadamente captada por ocasião dos julgamentos mais diretamente relacionados com o tema nos precedentes mais antigos do STJ, reside no fato de que em momento algum se está a defender, pleitear ou mesmo decidir que incide ICMS sobre os serviços direta e exclusivamente relacionados com a transmissão e com a distribuição de energia elétrica (identificação do fato impositivo do tributo), mas sim se as tarifas relacionadas com tais prestações de serviço, incluídas na fatura de energia elétrica dos consumidores (livres e cativos), e portanto por eles suportadas, inserem-se no "valor da operação", base de cálculo do ICMS.

29. Note-se a diferença: **uma coisa é a remuneração do serviço público (de transmissão e distribuição de energia elétrica) por tarifa (respectivamente, TUST e TUSD), como instrumento de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro de contratos firmados para atividades empresariais que, por razões de política de gestão do sistema de energia elétrica, foram desmembradas da geração da energia elétrica, bem como analisar se tal tipo de serviço constitui "circulação de mercadoria" (fato gerador do ICMS).**

**30. Questão absolutamente diversa é definir se o repasse de tais encargos ao consumidor final, na cobrança da fatura de consumo de energia elétrica, deve compor a base de cálculo do ICMS.**

31. Dessa forma, o entendimento concernente à alegada autonomia dos contratos relativos à transmissão e distribuição de energia elétrica, como situação autônoma e desvinculada do consumo, revela-se de todo inútil e equivocado para os fins de solução da lide.

32. Inútil porque, repita-se, não se está a discutir a incidência de ICMS sobre tal fato (celebração de contrato), ou sobre a prestação de serviço – transmissão e distribuição de energia elétrica. Equivocada (a premissa) porque, com a mais respeitosa e profunda vênua, não se revela logicamente concebível afirmar que a transmissão e a distribuição de energia elétrica possam ser qualificadas como autônomas, independentes, pois a energia elétrica é essencialmente produzida ou gerada para ser consumida. Se parte dessa mercadoria, circunstancialmente, não for consumida, tal situação dirá respeito, conforme acima mencionado, à própria não ocorrência do fato gerador do ICMS.

33. Daí, a meu ver, mostrar-se incorreto concluir que, apurado o efetivo consumo da energia elétrica, não integram o valor da operação, encontrando-se fora da base de

cálculo do ICMS, os encargos relacionados com situação que constitui antecedente operacional necessário (a transmissão e a distribuição, após a prévia geração da energia elétrica que foi objeto de compra e venda). Note-se que tão importantes são os aludidos encargos que o legislador os erigiu como essenciais à manutenção do próprio Sistema de Energia Elétrica e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos mantidos com concessionários e permissionários do serviço público.

34. Tal raciocínio não condiz com a disciplina jurídica da exação que, seja no ADCT (art. 34, § 9º), seja na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II), quando faz referência ao pagamento do ICMS sobre a energia elétrica, conecta tal situação (isto é, o pagamento do tributo) à expressão “**desde a produção ou importação até a última operação**”, o que somente reforça a conclusão de que se inclui na base de cálculo do ICMS, como “**demais importâncias pagas ou recebidas**” (art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/1996), o valor referente à TUST e ao TUSD – tanto em relação aos consumidores livres como, em sendo o caso, para os consumidores cativos.

35. A única hipótese que, em princípio, justificaria a tese defendida pelos contribuintes seria aquela em que fosse possível o fornecimento de energia elétrica diretamente pelas usinas produtoras ao consumidor final, sem a necessidade de utilização das redes interconectadas de transmissão e distribuição de energia elétrica – hipótese em que, a rigor, nem sequer seriam por ele devidos os pagamentos (como efetivo responsável ou a título de ressarcimento, conforme previsão em lei, regulamentação legal ou contratual) de TUST e TUSD.

36. Para finalizar, por mais complexo e questionável que seja o uso da analogia, cito exemplo: a invocação de que a TUST e a TUSD, porque oriundas de relação jurídica “autônoma”, não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica é tão inverossímil quanto o raciocínio de que o contribuinte de Imposto de Renda da Pessoa Física possa afastar do conceito de renda (base de cálculo do IRPJ) a parcela do salário que ele utiliza para pagar os encargos que assumiu contratualmente, em relação à locação de imóvel (relação jurídica autônoma), isto é, para arcar com o pagamento do IPTU e da TLP sobre o imóvel locado.

#### TESE REPETITIVA

37. Adota-se, por todo o exposto, a seguinte tese repetitiva: “**A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.**”.

#### SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO

38. Na hipótese dos autos, a parte autora da demanda não foi beneficiada com antecipação de tutela. Relativamente ao tema de fundo, o Tribunal de origem citou precedente do STJ, além de precedentes locais, para aplicar o entendimento de que tanto a TUST como a TUSD não integram a base de cálculo do ICMS, como se infere no Voto condutor (fls. 131-133, e-STJ): “(...) os valores referentes à transmissão e distribuição não compõem a base de cálculo do ICMS devido nas operações com energia elétrica por não constituírem fato gerador do imposto; este recairia sobre a saída da mercadoria, ou seja, sobre a energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte, tal como enuncia o teor da Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça cujo entendimento tem sido acatado pela jurisprudência. (...)”.

39. Conclui-se, portanto, que merece acolhida a pretensão recursal, porque a orientação adotada pelo Tribunal *a quo* destoa da tese repetitiva fixada acima.

40. Recurso Especial provido para julgar improcedente o pedido deduzido na Ação Ordinária.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial para julgar improcedente o pedido, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 986: “A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.”

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Afrânio Vilela e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 13 de março de 2024.

Ministro Herman Benjamin  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1734902 - SP (2018/0083465-4)

**RELATOR** : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
**RECORRENTE** : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROCURADOR** : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577  
**RECORRIDO** : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO  
**ADVOGADO** : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS SETORIAIS RELACIONADOS COM TRANSPORTE (TUST) E DISTRIBUIÇÃO (TUSD) DE ENERGIA ELÉTRICA. VALOR DA OPERAÇÃO. DIFERENCIAÇÃO ENTRE A IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DA EXAÇÃO E DA SUA BASE DE CÁLCULO.

#### IMPORTÂNCIA DE DEMANDA E DELIMITAÇÃO DO SEU OBJETO

1. A questão controvertida nos feitos afetados ao julgamento no rito dos Recursos Repetitivos tem por escopo definir se os **encargos setoriais** correlacionados com operações de transmissão e distribuição de energia elétrica – especificamente a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) –, **lançados nas faturas de consumo de energia elétrica, e suportados pelo consumidor final**, compõem a base de cálculo do ICMS.
2. A primeira observação a ser feita é atinente à importância do tema debatido: o ICMS constitui a principal fonte de arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal.
3. Registra-se, de início, que a matéria, conforme reconhecido no Supremo Tribunal, é de natureza infraconstitucional. Nesse sentido, conveniente transcrever o Tema 956/STF: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa a inclusão dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica.”.
4. Outra importante consideração relaciona-se com a circunstância de a Lei Complementar 194/2022 ter promovido alterações na Lei Kandir (LC 87/1996), em especial no tema da incidência do ICMS nas operações relacionadas com energia elétrica. A mais relevante das modificações feitas, em relação ao objeto desta demanda, é a nova redação do art. 3º da LC 87/1996, que pela primeira vez prevê, de modo expresso, que não incide ICMS sobre os serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.
5. Tais alterações, isto é, o questionamento em torno da inconstitucionalidade dos dispositivos modificados, são objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal,

sendo de todos conhecida a concessão de liminar na Medida Cautelar na ADI 7195/DF (ratificada pelo Plenário), suspendendo “os efeitos do art. 3º, X, da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até o julgamento do mérito desta ação direta”.

6. A exegese a respeito da inconstitucionalidade da norma, naturalmente, não se encontra no espectro da matéria passível de cognição no âmbito do Recurso Especial. Mesmo assim, não obstante a discussão a respeito da inconstitucionalidade de dispositivos da LC 194/2022 representar o objeto da ADI 7195/DF, também nos Recursos Repetitivos não será feita a interpretação dos respectivos dispositivos de lei federal, tendo em vista que, no ponto, se trata de legislação superveniente ao ajuizamento e julgamento dos respectivos processos nas instâncias de origem, não se encontrando satisfeito o requisito do prequestionamento e, por outro lado, não ser possível a supressão de instância.

#### **DISCIPLINA JURÍDICA TRIBUTÁRIA VIGENTE AO TEMPO DA RELAÇÃO LITIGIOSA ENTRE AS PARTES**

7. Merecem atenção as referências, tanto na disciplina constitucional (art. 34, § 9º, do ADCT) como na infraconstitucional (arts. 9º, § 1º, II, e 13, I, e § 2º, II, "a", da LC 87/1996), a expressões que, de modo inequívoco, indicam como sujeitas à tributação as “operações” (no plural) com energia elétrica, **“desde a produção ou importação até a última operação”**. Tal premissa revela-se de essencial compreensão, pois, como se sabe (e será adiante explicitado), o sistema nacional da energia elétrica abrange diversas etapas **interdependentes, conexas finalisticamente**, entre si, como a geração/produção (ou importação), a transmissão e a distribuição.

8. **Para a constatação do acima exposto (relação de interdependência) basta cogitar da supressão de qualquer uma delas (geração, transmissão ou distribuição), que será possível concluir que inexistirá a possibilidade física, material, de se efetivar o consumo da energia elétrica.**

9. Ainda nessa linha de raciocínio, o art. 13, § 1º, da LC 87/1996 descreve os diversos componentes que integram a base de cálculo do ICMS, mencionando-os nos seguintes termos: a) o montante do próprio imposto; b) o valor correspondente a seguros; c) o valor correspondente a juros; d) o valor correspondente a **demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas**; e) o valor correspondente a descontos concedidos sob condição; f) o valor correspondente a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

#### **FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE ENERGIA ELÉTRICA**

10. As atividades essenciais da indústria de energia elétrica, conforme a disciplina jurídica vigente no território nacional, são: produção/geração, transmissão e distribuição de eletricidade.

11. A atividade que dá início ao processo é a geração, quando ocorre a produção de eletricidade por meio de fontes diversas (hidrelétrica, eólica, etc.). Posteriormente, dá-se a transmissão, ou seja, a propagação de eletricidade, que ocorre em alta tensão, por longa distância. No atual modelo jurídico em vigor, o transmissor não compra ou vende energia elétrica, limitando-se a disponibilizar as instalações em alta voltagem e a respectiva manutenção.

12. Conforme bem narrado nas manifestações dos *amici curiae*, os usuários dos sistemas de transmissão celebram Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST; definem no contrato a quantidade de uso contratada e efetuam o pagamento do montante contratado, mediante a aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de

Transmissão – TUST. Finalmente, a distribuição de energia elétrica abrange (a) a disponibilização de instalações que propagarão energia elétrica, em baixa tensão, normalmente a curtas distâncias, aos consumidores a ela conectados; e (b) a comercialização de energia elétrica à parte dos usuários conectados à sua rede.

13. No judicioso Voto-Vista da eminente Ministra Regina Helena Costa apresentado no julgamento do REsp 1.163.020/RS, foi descrita a existência de dois diferentes ambientes em que se dá a comercialização de energia elétrica.

14. O primeiro é o Ambiente de Contratação Livre – ACL, no qual ocorre a comercialização por livre negociação entre os agentes vendedores (geradores ou terceiros comerciantes) e os agentes compradores – denominados **consumidores livres (em regra, indústrias de grande porte, que consomem elevada quantidade de energia elétrica no processo produtivo)** –, segundo o art. 1º, § 3º, da Lei 10.848/2004. No ACL, 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, com a incidência da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

15. De outro lado, no Ambiente de Contratação Regulada – ACR, a distribuidora disponibiliza a sua rede aos usuários – os quais são denominados **consumidores cativos (consumidores residenciais e empresas de pequeno ou médio porte)** –, mediante pagamento de tarifa (TUSD), como vendedora de energia elétrica.

16. Além da TUST e da TUSD, comumente denominadas “tarifas de fio”, a fatura de consumo de energia elétrica prevê a incidência da “Tarifa de Energia” (TE), que é referente ao valor da operação de compra e venda da energia elétrica a ser consumida pelo usuário. **É importante esclarecer que todos os encargos acima referidos são suportados, efetivamente, pelo consumidor final da energia elétrica.**

17. Com a observação de que se mostra irrelevante definir a natureza jurídica da TUST e da TUSD (se taxa ou preço público), chega-se ao **objeto litigioso**: constituindo tais cobranças a remuneração por serviço alegadamente intermediário e inconfundível com a compra e a venda de energia elétrica (pois a transmissão e a distribuição de energia elétrica não constituem circulação jurídica da aludida mercadoria), seria possível sua inclusão na base de cálculo do ICMS?

#### **PANORAMA JURISPRUDENCIAL DO STJ**

18. No Superior Tribunal de Justiça, a resposta ao questionamento acima costumeiramente se dava no sentido de definir que a TUSD (estendendo-se o mesmo raciocínio para a TUST) não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, “uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor”. Nesse sentido: AgInt no AgInt no AREsp 1.036.246/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17.10.2017; REsp 1.680.759/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 9.10.2017; AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13.4.2016; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.6.2013; AgRg no REsp 1.278.024/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 14.2.2013.

19. O entendimento acima, que vinha sendo construído, ao que parece, a partir do precedente contido no REsp 222.810/MG (Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 15.5.2000, p. 135), foi modificado pelo julgamento, na Primeira Turma do STJ, do REsp 1.163.020/RS (Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 27.3.2017), quando

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

#### CONSOLIDAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ

20. Registra-se, inicialmente, que a mudança na orientação jurisprudencial se deu no julgamento de Recurso que limitou sua análise à TUSD. Não obstante, aplica-se a mesma lógica à TUST, tendo em vista que a disciplina jurídica para ambas encontra-se no mesmo dispositivo legal (art. 15, § 6º, da Lei 9.074/1995).

21. A análise da robusta fundamentação apresentada no judicioso Voto do em. Ministro Gurgel de Faria, Relator no REsp 1.163.020/RS, assim como das ponderações apresentadas na manifestação do Conpeg, conduz à conclusão de que o entendimento que se alinha ao direito positivo é aquele estabelecido nesse precedente mais atual da Primeira Turma.

22. Com efeito, bem observou o *amicus curiae* que os pronunciamentos do STJ a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na **base de cálculo** do ICMS-Energia Elétrica valeram-se de precedentes anteriores que examinaram tema conexo, mas absolutamente distinto, isto é, se a contratação de potência de energia (energia contratada, mas não consumida) está incluída no conceito de fato gerador da energia elétrica, para efeito de incidência do ICMS.

23. A posição que veio a prevalecer, seja no já citado REsp 222.810/MG, seja após, quando confirmada no julgamento do REsp 960.476/SC (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 13.5.2009 – este último julgado no rito dos Recursos Repetitivos), é de que o “ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos, razão pela qual, **no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica**, 'a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria'”, bem como que “o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa”.

24. Na época, a controvérsia tinha por objeto a análise que também fazia a distinção entre os consumidores cativos e os consumidores livres, porém voltada especificamente ao fato de que somente estes últimos tinham a medição, para fins de emissão da fatura do consumo de energia elétrica, amparada não apenas na quantidade, como na intensidade do consumo (para os consumidores cativos a fatura tomava por base apenas a quantidade da energia, e não a intensidade de seu consumo). Assim, os consumidores livres tinham necessariamente incluído na contratação da energia elétrica parâmetro relacionado com a intensidade do consumo (potência), situação que, ao final, poderia eventualmente – caso constatado consumo superior ao efetivamente contratado – acarretar o pagamento de encargo adicional (a denominada “tarifa de ultrapassagem”).

25. O que é essencial, entretanto, é reconhecer que em tais precedentes a discussão girava em torno da identificação do **fato gerador**, e não sobre a **base de cálculo** do ICMS. Foi nesse sentido que se chegou à conclusão de que o fato gerador ocorre com o efetivo consumo (entrega da energia elétrica), e não com a simples contratação da energia elétrica. É sob esse enfoque que se afirmou que a simples celebração de contratos (aqui incluídos os contratos celebrados entre as usinas

produtoras/geradoras e as empresas concessionárias ou permissionárias que atuam na transmissão e distribuição de energia elétrica) não se amolda ao fato gerador do ICMS.

26. Em momento algum, nos aludidos precedentes iniciais, houve enfrentamento específico a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS. Pelo contrário, embora genérica, consta afirmação do saudoso Ministro Relator, em abstrato, de que **"é perfeitamente legítima a incidência do tributo sobre o valor da tarifa correspondente à demanda reservada de potência contratada e efetivamente consumida"**. Não obstante, como se vê, os fundamentos neles estabelecidos foram de forma equivocada e indevida utilizados para discutir a base de cálculo do ICMS.

27. É neste presente Recurso que se debate, de modo pontual, o que se deve entender pela expressão **"tarifa correspondente à energia efetivamente consumida"**, isto é, se abrange somente a "Tarifa de Energia" (TE) – em relação à qual não há dissídio entre as partes – ou também a TUST e a TUSD, como integrantes das operações feitas "desde a produção até a operação final", de efetivo consumo da energia.

28. A sutileza que, ao que tudo indica, não foi adequadamente captada por ocasião dos julgamentos mais diretamente relacionados com o tema nos precedentes mais antigos do STJ, reside no fato de que em momento algum se está a defender, pleitear ou mesmo decidir que incide ICMS sobre os serviços direta e exclusivamente relacionados com a transmissão e com a distribuição de energia elétrica (identificação do fato impositivo do tributo), mas sim se as tarifas relacionadas com tais prestações de serviço, incluídas na fatura de energia elétrica dos consumidores (livres e cativos), e portanto por eles suportadas, inserem-se no "valor da operação", base de cálculo do ICMS.

29. Note-se a diferença: **uma coisa é a remuneração do serviço público (de transmissão e distribuição de energia elétrica) por tarifa (respectivamente, TUST e TUSD), como instrumento de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro de contratos firmados para atividades empresariais que, por razões de política de gestão do sistema de energia elétrica, foram desmembradas da geração da energia elétrica, bem como analisar se tal tipo de serviço constitui "circulação de mercadoria" (fato gerador do ICMS).**

**30. Questão absolutamente diversa é definir se o repasse de tais encargos ao consumidor final, na cobrança da fatura de consumo de energia elétrica, deve compor a base de cálculo do ICMS.**

31. Dessa forma, o entendimento concernente à alegada autonomia dos contratos relativos à transmissão e distribuição de energia elétrica, como situação autônoma e desvinculada do consumo, revela-se de todo inútil e equivocado para os fins de solução da lide.

32. Inútil porque, repita-se, não se está a discutir a incidência de ICMS sobre tal fato (celebração de contrato), ou sobre a prestação de serviço – transmissão e distribuição de energia elétrica. Equivocada (a premissa) porque, com a mais respeitosa e profunda vênua, não se revela logicamente concebível afirmar que a transmissão e a distribuição de energia elétrica possam ser qualificadas como autônomas, independentes, pois a energia elétrica é essencialmente produzida ou gerada para ser consumida. Se parte dessa mercadoria, circunstancialmente, não for consumida, tal situação dirá respeito, conforme acima mencionado, à própria não ocorrência do fato gerador do ICMS.

33. Daí, a meu ver, mostrar-se incorreto concluir que, apurado o efetivo consumo da energia elétrica, não integram o valor da operação, encontrando-se fora da base de

cálculo do ICMS, os encargos relacionados com situação que constitui antecedente operacional necessário (a transmissão e a distribuição, após a prévia geração da energia elétrica que foi objeto de compra e venda). Note-se que tão importantes são os aludidos encargos que o legislador os erigiu como essenciais à manutenção do próprio Sistema de Energia Elétrica e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos mantidos com concessionários e permissionários do serviço público.

34. Tal raciocínio não condiz com a disciplina jurídica da exação que, seja no ADCT (art. 34, § 9º), seja na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II), quando faz referência ao pagamento do ICMS sobre a energia elétrica, conecta tal situação (isto é, o pagamento do tributo) à expressão “**desde a produção ou importação até a última operação**”, o que somente reforça a conclusão de que se inclui na base de cálculo do ICMS, como “**demais importâncias pagas ou recebidas**” (art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/1996), o valor referente à TUST e ao TUSD – tanto em relação aos consumidores livres como, em sendo o caso, para os consumidores cativos.

35. A única hipótese que, em princípio, justificaria a tese defendida pelos contribuintes seria aquela em que fosse possível o fornecimento de energia elétrica diretamente pelas usinas produtoras ao consumidor final, sem a necessidade de utilização das redes interconectadas de transmissão e distribuição de energia elétrica – hipótese em que, a rigor, nem sequer seriam por ele devidos os pagamentos (como efetivo responsável ou a título de ressarcimento, conforme previsão em lei, regulamentação legal ou contratual) de TUST e TUSD.

36. Para finalizar, por mais complexo e questionável que seja o uso da analogia, cito exemplo: a invocação de que a TUST e a TUSD, porque oriundas de relação jurídica “autônoma”, não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica é tão inverossímil quanto o raciocínio de que o contribuinte de Imposto de Renda da Pessoa Física possa afastar do conceito de renda (base de cálculo do IRPJ) a parcela do salário que ele utiliza para pagar os encargos que assumiu contratualmente, em relação à locação de imóvel (relação jurídica autônoma), isto é, para arcar com o pagamento do IPTU e da TLP sobre o imóvel locado.

#### TESE REPETITIVA

37. Adota-se, por todo o exposto, a seguinte tese repetitiva: **“A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.”.**

#### SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO

38. Na hipótese dos autos, a parte autora da demanda não foi beneficiada com antecipação de tutela. Relativamente ao tema de fundo, o Tribunal de origem citou precedente do STJ, além de precedentes locais, para aplicar o entendimento de que tanto a TUST como a TUSD não integram a base de cálculo do ICMS, como se infere no Voto condutor (fls. 131-133, e-STJ): “(...) os valores referentes à transmissão e distribuição não compõem a base de cálculo do ICMS devido nas operações com energia elétrica por não constituírem fato gerador do imposto; este recairia sobre a saída da mercadoria, ou seja, sobre a energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte, tal como enuncia o teor da Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça cujo entendimento tem sido acatado pela jurisprudência. (...)”.

39. Conclui-se, portanto, que merece acolhida a pretensão recursal, porque a orientação adotada pelo Tribunal *a quo* destoa da tese repetitiva fixada acima.

40. Recurso Especial provido para julgar improcedente o pedido deduzido na Ação Ordinária.

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):** Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Estado de São Paulo, com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal de Justiça assim ementado:

APELAÇÃO – Ação ordinária. Ação declaratória c.c. repetição de indébito tributário (TUST e TUSD). Pretendido afastamento das Tarifas de uso dos sistemas elétricos de distribuição e de uso dos sistemas elétricos de transmissão da base de cálculo do ICMS. Legitimidade ativa e prova documental suficiente. Fato gerador do ICMS que recai sobre a saída da mercadoria, ou seja, sobre a energia elétrica efetivamente consumida pelo consumidor. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal de Justiça. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

Natureza jurídica tributária. Inaplicabilidade do artigo 1º-F da Lei Federal nº 9.494/97, com redação dada pela Lei Federal nº 11.960/09.

Tratando-se o caso em tela de repetição de indébito tributário, o índice aplicável para atualização monetária e juros de mora é a taxa SELIC.

Honorários fixados desde logo em R\$ 300,00, na forma do art. 85, §§ 8º e 11, do Código de Processo Civil. Recurso voluntário não provido e reexame necessário parcialmente provido.

Os Embargos de Declaração do ente público foram rejeitados.

O recorrente alega violação dos arts. 2º, I, § 1º, III, 4º, IV, 12, I, e 13, I, da Lei Complementar 87/1996. Defende que a base de cálculo do IMCS é representada pelo somatório dos encargos envolvidos nas operações de produção, transmissão e distribuição da energia elétrica consumida, e não apenas sobre os custos de aquisição. Aduz dissídio jurisprudencial com o REsp 1.163.020/RS.

Não foram apresentadas contrarrazões.

No STJ, admitiu-se o processamento do Recurso no rito dos Recursos Repetitivos (fls. 198-199, e-STJ).

Em parecer (fls. 201-214, e-SJT), o MPF opinou pelo provimento da pretensão recursal.

Os pedidos de ingresso de *amicus curiae*, nestes autos, foram indeferidos. Para facilitar, didaticamente, a compreensão da matéria controvertida, passa-se a descrever a argumentação apresentada pelos *amici curiae* nos autos do REsp 1.699.851/TO e do REsp 1.692.023/MT, também admitidos como representativos de controvérsia, os quais estão sendo julgados conjuntamente.

O CONPEG (fls. 534-590, e-STJ), em capítulo introdutório, cita estimativas

pontuais de determinadas unidades federativas a respeito da perda de arrecadação que o julgamento favorável aos contribuintes ensejaria aos Estados e ao Distrito Federal. Acrescenta, posteriormente, projeção dos prejuízos relativos aos valores atinentes à Repetição de Indébito Tributário. Em ambos os casos (perda arrecadatória e condenação à restituição), as estimativas resultariam em bilhões de reais, salientando-se que nelas não estariam incluídos acréscimos como, por exemplo, honorários advocatícios de sucumbência. Após, a manifestação do *amicus curiae* consiste em descrever historicamente a estruturação do setor elétrico, com a disciplina constitucional e legal a respeito da matéria.

Em síntese, menciona que – desde a CF/1946 até a atual – se fixou a competência da União para explorar e legislar sobre energia elétrica, bem como que foi criado, pela Lei 2.308/1954, o imposto federal (monofásico) sobre o consumo de energia elétrica ("Imposto Único sobre Energia Elétrica – IUEE"). O art. 2º do Decreto 41.019/1957 já definia que integram a operação de fornecimento de energia elétrica a produção, a transmissão, a transformação e a distribuição, fossem estas oferecidas em conjunto ou separadamente.

De um lado, a Lei 8.987/1995 dispôs sobre o regime de concessão, permissão e autorização das operações de energia elétrica, e a Lei 9.074/1995 estabeleceu normas sobre outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos, tendo ainda sido criado o "consumidor livre" de energia elétrica, ou seja, aquele que pode escolher o gerador de energia elétrica, conforme critérios que lhe pareçam mais vantajosos economicamente. De outro lado, o consumidor vinculado à companhia de distribuição ou transmissão de sua região passou a ser denominado "consumidor cativo".

A Lei 10.848/2004 estabeleceu o Ambiente de Contratação Regulada (ACR) e o Ambiente de Contratação Livre (ACL), chegando-se à formatação atual do setor de energia elétrica: há uma rede básica de transmissão à qual estão interligados todos os geradores e em que se dá a conexão entre as concessionárias de transmissão e de distribuição de energia elétrica, sendo a distribuição de energia contratada por consumidores cativos e consumidores livres. Enquanto o consumidor livre pode escolher a fonte geradora (mas deve necessariamente se integrar ao sistema de transmissão e distribuição da energia elétrica, arcando com o custo dessas operações), o consumidor cativo, inserido que está no ambiente de contratação regulada, somente adquire energia elétrica da distribuidora vinculada à sua rede.

Em ambas as hipóteses, de todo modo, é devido o pagamento das denominadas tarifas incidentes sobre a transmissão (TUST) e a distribuição (TUSD) de

energia elétrica (eventualmente chamadas também de "taxas").

A entidade descreve o arcabouço normativo a respeito da matéria para sustentar, com base no art. 155, inciso II e § 3º, da CF/1988, no art. 34, § 9º, do ADCT, e nos arts. 2º, III, 9º, II, 12, XII, e 13, I e VIII, que “o critério material da regra-matriz de incidência é a realização de operações envolvendo energia elétrica, ao passo que o critério quantitativo (base de cálculo) é o preço praticado na operação final” (fl. 549-554, e-STJ).

No que interessa à matéria controvertida, sustenta que todos os custos relacionados com a efetivação do consumo de energia elétrica devem compor a base de cálculo do ICMS, principalmente quando se leva em conta que a exação se caracteriza como imposto indireto, cujo ônus será suportado pelo consumidor final. Isso porque a circunstância de a operação de comercialização da mercadoria (energia elétrica) poder ser dividida em diversas etapas (geração, transmissão e distribuição) não descaracteriza a natureza física unitária do consumo de energia elétrica. Com efeito, defende o CONPEG que os fenômenos físicos envolvidos no ciclo econômico da energia elétrica (produção, transmissão e distribuição ao consumidor final, cada um merecendo contrapartida remuneratória) ocorrem simultaneamente, tornando inexorável a relação de dependência entre as etapas que compõem o referido ciclo, sem a qual a circulação da energia elétrica não se completará.

Em síntese, a ideia aqui apresentada é de que a divisão do custo de operação da energia (geração, transmissão e distribuição) decorre de ficção necessária para viabilizar a existência de um novo setor elétrico, mas que isso não implica modificação quanto à tributação da energia elétrica (ao arcar com os custos da TUST e da TUSD, o consumidor está pagando pela própria energia consumida).

Por fim, o *amicus curiae* tece considerações a respeito do histórico da jurisprudência do STJ sobre a matéria, com análise aprofundada dos acórdãos proferidos no REsp 1.649.658/MT (Rel. Ministro Herman Benjamin), no REsp 960.476/SC (Recurso Repetitivo), no REsp 1.135.984/MG (Rel. Ministro Humberto Martins), no AgRg no REsp 797.826/MT e no REsp 222.810/MG.

A Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres (ABRACE), por seu turno, apresenta manifestação em sentido oposto à do CONPEG. Inicialmente, com base no art. 110 do CTN, sustenta que a interpretação da lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados historicamente no setor elétrico.

Assim, após introduzir breve explanação acerca das atividades e

funcionamento dos sistemas de geração e transmissão de energia elétrica, a ABRACE invoca a disciplina normativa da TUST e da TUSD para concluir que as respectivas tarifas caracterizam contraprestação pela disponibilização das redes de transmissão e distribuição de energia elétrica, sendo estas últimas independentes da existência de fluxo de corrente elétrica e absolutamente estranhas à transferência de titularidade desse bem.

Nesse sentido, aduz que a operação de circulação de energia elétrica não se confunde com o transporte ou com a movimentação física da energia. Para haver operação de circulação de energia elétrica, exige-se a mudança de titularidade do bem (“circulação jurídica”, não apenas “física”). Insiste que os custos diretamente relacionados com o transporte (TUST) ou com a distribuição (TUSD) da energia elétrica não devem compor o conceito de “preço de operação”, base de cálculo do ICMS, porque, repita-se, seriam inteiramente dissociados da transferência de sua titularidade. Invoca o art. 9º da Lei 9.648/1998 para concluir que esta última impôs a separação dos contratos de compra e venda de energia (circulação jurídica do bem) dos contratos de acesso e uso dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica.

Embora defenda a exclusão da TUST e da TUSD na apuração do ICMS devido tanto pelos consumidores livres como pelos cativos, apresenta tese sucessiva, concluindo que a tese contrária à Fazenda Pública, apenas no que toca aos consumidores livres, não acarreta ofensa ao princípio da isonomia tributária, porque tais tipos de consumidores encontram-se em situação de desigualdade, sendo razoável conferir tratamento diferenciado (e favorecido) aos primeiros (os consumidores livres).

**É o relatório.**

## VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):** Entendo preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial, de modo que passo ao exame do mérito. Aprecio a questão controvertida em tópicos separados.

### 1. Importância da demanda e delimitação do seu objeto

A questão controvertida nos feitos que foram afetados ao julgamento no rito dos Recursos Repetitivos tem por escopo definir se os encargos setoriais correlacionados com operações de transmissão e distribuição de energia elétrica – especificamente a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e à Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) –, **lançados nas faturas de consumo de energia elétrica, e suportados pelo consumidor final**, compõem a base de cálculo do ICMS.

A primeira observação a ser feita é atinente à importância do tema debatido: o ICMS constitui a principal fonte de arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Em matéria publicada no Portal G1 (Grupo Globo), em 9.9.2022, registrou-se (<https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/08/09/icms-entenda-o-imposto-mais-importante-para-os-cofres-dos-estados.ghtml>):

#### **Peso do ICMS**

No acumulado de 12 meses até abril deste ano, o ICMS representou **mais da metade de toda a receita dos estados**, de acordo com dados da Instituição Fiscal Independente (IFI).

Nesse período, a receita dos 26 estados e do Distrito Federal somou R\$ 1,305 trilhão. Desse montante, R\$ 690,4 bilhões foram arrecadados via o tributo.

"Ele (o ICMS) é praticamente o sangue e o pão dos estados do Distrito Federal", afirma Thiago Buschinelli Sorrentino, pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP.

O peso do tributo nas contas estaduais ajuda a entender o embate que existiu entre os governadores e a União com o projeto que limitou a alíquota de ICMS 17% a 18% sobre combustíveis, energia elétrica e transporte coletivo. Em alguns estados, ela passava de 30% – e a sua redução pode impactar os cofres locais.

Registra-se, de início, que a matéria, conforme reconhecido na Suprema Corte, é de natureza infraconstitucional. Nesse sentido, conveniente transcrever o Tema 956/STF: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa a inclusão dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do

Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica.”.

Outra importante consideração relaciona-se com a circunstância de a Lei Complementar 194/2022 ter promovido alterações na Lei Kandir (LC 87/1996), em especial no tema da incidência do ICMS nas operações relacionadas com energia elétrica. A mais relevante das modificações feitas, em relação ao objeto desta demanda, é a nova redação do art. 3º da LC 87/1996, que pela **primeira vez** prevê, de modo expresso, que não incide ICMS sobre os **serviços** de transmissão e distribuição e que, igualmente, não incide ICMS sobre os **encargos** setoriais vinculados às operações com energia elétrica (art. 3º, X, da LC 87/1996, com redação dada pela LC 194/2022).

Tais alterações, isto é, o questionamento em torno da inconstitucionalidade dos dispositivos modificados, são objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, sendo de todos conhecida a concessão de liminar na Medida Cautelar na ADI 7195/DF (ratificada pelo Plenário), suspendendo “os efeitos do art. 3º, X, da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até o julgamento do mérito desta ação direta”.

A exegese a respeito da inconstitucionalidade da norma, naturalmente, não se encontra no espectro da matéria passível de cognição no âmbito do Recurso Especial. Mesmo assim, não obstante a discussão sobre a inconstitucionalidade de dispositivos da LC 194/2022 representar o objeto da ADI 7.195/DF, também nos Recursos Repetitivos não será feita a interpretação dos respectivos dispositivos de lei federal, tendo em vista que, no ponto, se trata de legislação superveniente ao ajuizamento e julgamento dos respectivos processos nas instâncias de origem, não se encontrando satisfeito o requisito do prequestionamento e, ademais, não ser possível a supressão de instância.

Em conclusão, a matéria de fundo a ser apreciada neste momento relaciona-se com a redação original da Lei Complementar 87/1996.

## **2. Disciplina jurídica tributária vigente ao tempo da relação jurídica litigiosa**

Preliminarmente, é recomendável mencionar o arcabouço normativo tributário que disciplina o ICMS sobre a energia elétrica. Será transcrita a matriz constitucional e o regime jurídico estabelecido pela legislação federal, sendo relevante notar, em relação a esta última, a redação original da norma então vigente ao tempo dos fatos (conforme dito acima, a Lei Complementar 194/2022 introduziu modificações, mas esse ponto é estranho ao conteúdo valorado nas instâncias de origem, e, portanto, não

passível de enfrentamento direto no STJ, sob pena de ofensa ao princípio do juiz natural).

Na Constituição Federal de 1988, prescreve o art. 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à **circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica**, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Considero ser entendimento pacífico e incontroverso que a energia elétrica, como produto com valor econômico e – nessas condições – passível de comercialização, amolda-se perfeitamente ao conceito de mercadoria (art. 83, I, do CC/2002).

Até que fosse editada a Lei Complementar a que se refere o art. 155, § 2º, XII, da CF/1988, a matéria era disciplinada no art. 34, § 9º, do ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias **incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final** e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

Com a edição da Lei Complementar 87/1996, assim foram definidos o fato gerador e a base de cálculo da exação:

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;

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – (...)

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, **desde a produção ou importação até a última operação**, sendo seu **cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final**, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

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

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

(...)

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

Merecem atenção as referências, tanto na disciplina constitucional como na infraconstitucional, a expressões que, de modo inequívoco, indicam como sujeitas à tributação as “operações” (no plural) com energia elétrica, “**desde a produção ou importação até a última operação**”. Tal premissa revela-se de essencial compreensão, pois, como se sabe (e será adiante explicitado), o sistema nacional da energia elétrica abrange diversas etapas **interdependentes, conexas finalisticamente**, entre si, como a geração/produção (ou importação), a transmissão e a distribuição. **A constatação do acima exposto deriva do simples raciocínio segundo o qual basta a supressão de qualquer uma delas (geração, transmissão ou distribuição) que será possível concluir que inexistirá a possibilidade física, material, de se efetivar o consumo da energia elétrica.**

Nessa linha de raciocínio, o art. 13, § 1º, da LC 87/1996 descreve os

diversos componentes que integram a base de cálculo do ICMS, mencionando-os nos seguintes termos: a) o montante do próprio imposto; b) o valor correspondente a seguros; c) o valor correspondente a juros; d) o valor correspondente a **demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas**; e) o valor correspondente a descontos concedidos sob condição; f) o valor correspondente a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Na doutrina especializada, convém observar a lição do em. jurista Roque A. Carrazza a respeito da abrangência da tributação da energia elétrica:

Com o advento da Constituição Federal de 1988 estes tributos (*o autor se refere ao antigo ICM sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e sobre a energia elétrica, destaco*) passaram a ser da competência dos Estados e do Distrito Federal, que podem tributá-los por meio de ICMS, nada impedindo alcancem duas, três ou todas as operações supraenumeradas, desde que obedecido o princípio da não cumulatividade. Adiantando um pouco nossas explicações, o montante pago, a título de ICMS, numa dessas operações deve ser compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

(...)

I – Como acabamos de anunciar, a **produção**, a **importação**, a **circulação**, a **distribuição** ou o **consumo** de energia elétrica também podem suscitar a tributação por via de ICMS.

(...)

II – Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de alguém praticar **negócios jurídicos que girem em torno da geração, transmissão, distribuição ou consumo** de energia elétrica. **O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, in abstracto, este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência todos, alguns ou um destes fatos.**

(...)

III – (...)

O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída.

A distribuidora de energia elétrica, no entanto, não se equipara a um comerciante atacadista, que revende, ao varejista ou ao consumidor final, mercadorias de seu estoque.

É que a energia elétrica não configura bem suscetível de ser 'estocado', para ulterior revenda aos interessados.

Em boa verdade científica, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (luz, calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

Portanto, apenas por 'ficção' é que se pode entrever, na 'circulação'

de energia elétrica, duas operações distintas: uma, da fonte geradora à rede distribuidora; outra, desta ao consumidor final.

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

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

A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é – e nem pode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato.

(Carrazza, Roque Antonio; ICMS; 16ª edição, revista e ampliada; Malheiros Editores, São Paulo/SP, 10/2012, págs. 309/313)

Destaco, na transcrição acima, que o em. Professor Carrazza admite a incidência (ou ao menos a sua possibilidade) do ICMS sobre uma, algumas ou todas as etapas relacionadas com operações de energia elétrica (o que envolve – repita-se – a produção/geração ou importação, a transmissão e a distribuição). Todavia conclui, a seguir, segundo se verifica a partir do último parágrafo acima reproduzido, em raciocínio do qual respeitosa e divirjo, que as operações relacionadas com as denominadas tarifas de fio não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS. A esse ponto, que constitui o tema central da tese repetitiva, retornarei oportunamente, pois é necessário, antes, descrever, ainda que de forma sintetizada, o funcionamento do sistema de energia elétrica no território nacional.

Ponto apenas que, enquanto o renomado jurista admite essa possibilidade, a disciplina constitucional e infraconstitucional, como acima transcrito, afirma que o ICMS incide sobre todas as operações, "**desde a produção ... até a última operação**".

### **3. Funcionamento do sistema de energia elétrica no País**

O presente tópico tem por finalidade registrar, de modo resumido, apenas o funcionamento e as relações jurídicas administrativas e empresariais relacionadas com o Sistema de Energia Elétrica no País, sem considerações a respeito dos efeitos tributários, o que será feito mais adiante.

Para tanto, peço licença para transcrever a didática exposição apresentada no brilhante Voto-Vista apresentado pela em. Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.163.020/RS:

A Constituição da República preservou a competência da União para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços e instalações de energia elétrica (art. 21, XII, b).

Em decorrência da estabilização da economia na metade da década de 1990, cresceu a demanda por energia no país, fruto do incremento da industrialização e do aumento dos parques industriais existentes, impondo ao Poder Público a necessidade de reestruturar o modelo energético nacional.

Coube então à Lei n. 9.074/95 a viabilização legislativa dessas mudanças, ao providenciar, dentre outros aspectos, tratamento diferenciado para perfis distintos de consumidores de energia elétrica, os denominados consumidores cativos e os consumidores livres.

Os primeiros são aqueles que recebem a energia diretamente de distribuidora, sem margem de negociação ou escolha. Correspondem aos consumidores comuns, quais sejam, as residências e os empreendimentos de pequeno e médio portes.

Os consumidores livres, por sua vez, a teor do art. 15 da Lei n. 9.074/95, são regidos por contratos "sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 kW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 kV, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica".

Contudo, a reação legislativa à necessidade de reconfiguração do setor não foi suficiente para impedir que o país vivenciasse grave crise energética no início dos anos 2000, provocada não apenas pela estiagem prolongada, como também pela ausência de planejamento e investimentos em geração, transmissão e distribuição.

Nesse cenário, foi editada a Lei n. 10.833/02, mais tarde revogada pela Lei n. 10.848/04, tendo esta última criado dois ambientes de contratação baseados naqueles diferentes perfis de consumidores.

A esse respeito, esclarece Eduardo Muniz Cavalcanti:

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. (ICMS e a estrutura energética brasileira, in Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 20, n. 107, nov/dez 2012. pp. 76/77).

Todavia, embora seja facultado aos consumidores livres adquirirem energia elétrica de geradora de sua escolha, para que se realize a sua entrega será necessária a integração ao sistema de transmissão e distribuição, impondo-se, para tanto, a celebração de contratos específicos para uso dessa rede, por força do estabelecido no art. 9º da Lei n. 9.648/98.

A transmissão e a distribuição, a seu turno, ficam a cargo de concessionários ou permissionários, os quais serão remunerados mediante tarifa, a teor do disposto no art. 15, § 6º, da Lei n. 9.074/95, dentre elas a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição - TUSD, sobre a qual se controverte quanto à inclusão na base de cálculo do ICMS.

Reitero que as atividades essenciais da indústria de energia elétrica são: produção/geração, transmissão e distribuição de eletricidade. A atividade que dá início ao processo é a geração, quando ocorre a produção de eletricidade por meio de fontes diversas (hidrelétrica, eólica, etc.).

Posteriormente, dá-se a transmissão, ou seja, a propagação de eletricidade, que ocorre em alta tensão, por longa distância. No modelo jurídico em vigor, o transmissor não compra ou vende energia elétrica ao consumidor final, limitando-se a disponibilizar as instalações em alta voltagem e a respectiva manutenção.

Assim, conforme bem narrado nas manifestações dos *amici curiae*, os usuários dos sistemas de transmissão celebram Contrato de Uso do Sistema de Transmissão – CUST; definem no contrato a quantidade de uso contratada e efetuam o pagamento do montante contratado, mediante a aplicação da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST.

Finalmente, a distribuição de energia elétrica abrange (a) a disponibilização de instalações que propagarão energia elétrica, em baixa tensão, normalmente a curtas distâncias, aos consumidores a ela conectados; e (b) a comercialização de energia elétrica à parte dos usuários conectados à sua rede.

Conforme mencionado no Voto-Vista da em. Ministra Regina Helena Costa, acima transcrito, há dois diferentes ambientes em que se dá a comercialização de energia elétrica.

O primeiro é o Ambiente de Contratação Livre – ACL, no qual ocorre a comercialização por livre negociação entre os agentes vendedores (geradores ou terceiros comerciantes) e os agentes compradores – denominados **consumidores livres (em regra**

**indústrias de grande porte, que consomem elevada quantidade de energia elétrica no processo produtivo) –**, nos termos do art. 1º, § 3º, da Lei 10.848/2004.

No ACL, 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, com a incidência da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

No Ambiente de Contratação Regulada – ACR, por seu turno, a distribuidora disponibiliza a sua rede aos usuários – os quais são denominados **consumidores cativos (consumidores residenciais e empresas de pequeno ou médio porte) –**, mediante pagamento de tarifa (TUSD), como vendedora de energia elétrica.

Além da TUST e da TUSD, comumente denominadas “tarifas de fio”, a fatura de consumo de energia elétrica prevê a incidência da “Tarifa de Energia” (TE), que é referente ao valor da operação de compra e venda da energia elétrica a ser consumida pelo usuário. **É importante esclarecer que todos os encargos acima referidos são suportados, efetivamente, pelo consumidor final da energia elétrica.**

Com a observação de que se mostra irrelevante, a meu ver, definir a natureza jurídica da TUST e da TUSD (se taxa ou preço público), chega-se ao objeto litigioso: constituindo tais cobranças a remuneração por serviço alegadamente intermediário e inconfundível com a compra e venda de energia elétrica (pois a transmissão e a distribuição de energia elétrica não constituem circulação jurídica da aludida mercadoria), seria possível sua inclusão na base de cálculo do ICMS?

#### **4. Panorama jurisprudencial no STJ**

No STJ, a resposta ao questionamento acima se dava costumeiramente no sentido de definir que a TUSD (estendendo-se o mesmo raciocínio para a TUST) não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, “uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor”.

Cito precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUSD E TUST NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. DESCABIMENTO. PRECEDENTES DESTES STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ no sentido de que 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).

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp 1.036.246/SC, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/10/2017.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONHECIMENTO PREJUDICADO QUANDO A MESMA QUESTÃO SE ENCONTRA SOLUCIONADA PELA ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL.

1. O Tribunal a quo confirmou sentença que reconheceu a não incidência do ICMS sobre Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) ou Distribuição (TUSD).

2. O STJ possui entendimento consolidado de que a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição - TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, uma vez que o fato gerador ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor (AgRg na SLS 2.103/PI, Rel. Ministro Francisco Falcão, Corte Especial, DJe 20/5/2016; AgRg no AREsp 845.353/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/4/2016; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11/6/2013; AgRg no REsp 1.014.552/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/3/2013; AgRg nos EDcl no REsp 1.041.442/RN, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/9/2010).

3. Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma, por apertada maioria, vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (REsp 1.163.020/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/3/2017).

4. Sucede que, 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 (art. 927, § 4º, do CPC/2015).

5. Prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp n. 1.680.759/MS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 9/10/2017.)

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.

1. Recurso especial em que se discute a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.

3. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012), de que o consumidor final de energia

elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.

4. 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; AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp n. 1.408.485/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 19/5/2015.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO. UTILIZAÇÃO DE LINHA DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SOBRE TARIFA DE USO DOS SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL.

1. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica, incidindo, in casu, a Súmula 166/STJ. Dentre os precedentes mais recentes: AgRg nos EDcl no REsp 1267162/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/08/2012.

2. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.299.303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 14.8.2012, na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que o usuário do serviço de energia elétrica (consumidor em operação interna), na condição de contribuinte de fato, é parte legítima para discutir a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica ou para pleitear a repetição do tributo mencionado, não sendo aplicável à hipótese a orientação firmada no julgamento do REsp 903.394/AL (1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 26.4.2010 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC).

3. No ponto, não há falar em ofensa à cláusula de reserva de plenário (art. 97 da Constituição Federal), tampouco em infringência da Súmula Vinculante nº 10, considerando que o STJ, ao apreciar o REsp 1.299.303/SC, interpretou a legislação ordinária (art. 4º da Lei Complementar nº 87/96).

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.278.024/MG, rel.Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 14/2/2013.)

O entendimento retromencionado, que vinha sendo construído, ao que parece, a partir do precedente contido no REsp 222.810/MG (Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 15.5.2000, p. 135), foi modificado pelo julgamento, na Primeira Turma do STJ, do REsp 1.163.020/RS (Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe 27.3.2017):

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA

ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO.

1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável.

3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas - de geração, transmissão e distribuição - entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.

5. Recurso especial desprovido. (REsp n. 1.163.020/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 27/3/2017.)

Registro, inicialmente, que a mudança na orientação jurisprudencial se deu no julgamento de Recurso que limitou sua análise à TUSD. Não obstante, conforme já registrei no aditamento ao Voto proferido na Proposta de Afetação do presente tema controvertido, aplica-se a mesma lógica à TUST, tendo em vista que a disciplina jurídica para ambas se encontra no mesmo dispositivo legal (art. 15, § 6º, da Lei 9.074/1995):

Art. 15. Respeitados os contratos de fornecimento vigentes, a prorrogação das atuais e as novas concessões serão feitas sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 kW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 kV, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica.

(...)

§ 6º É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente. As mencionadas tarifas nada mais são, portanto, do que o "ressarcimento do custo de transporte" da energia elétrica adquirida.

Após analisar a robusta fundamentação apresentada no judicioso Voto do eminente Ministro Gurgel de Faria, assim como as ponderações apresentadas na manifestação do CONPEG, chego à conclusão de que o entendimento que se alinha ao direito positivo é aquele estabelecido nesse precedente mais atual da Primeira Turma.

Com efeito, bem observou o *amicus curiae* que os pronunciamentos do STJ a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na **base de cálculo** do ICMS-Energia Elétrica valeram-se de precedentes anteriores seus que examinaram tema conexo, mas absolutamente distinto, isto é, se a contratação de potência de energia (energia contratada, mas não integralmente consumida) está incluída no conceito de **fato gerador** do ICMS sobre energia elétrica.

A posição que veio a prevalecer, seja no já citado REsp 222.810/MG, seja após, quando confirmada no julgamento do REsp 960.476/SC (Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 13.5.2009 – este último julgado no rito dos Recursos Repetitivos), é de que o “ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos, razão pela qual, **no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica**, 'a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria', bem como que 'o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrada no estabelecimento da empresa’”.

Na época, a controvérsia tinha por objeto a análise que também fazia a distinção entre os consumidores cativos e os consumidores livres, porém voltada especificamente ao fato de que somente estes últimos tinham a medição, para fins de emissão da fatura do consumo de energia elétrica, amparada não apenas na quantidade, como na intensidade do consumo (para os consumidores cativos a fatura tomava por base apenas a quantidade da energia, e não a intensidade de seu consumo). Assim, os consumidores livres incluíam na contratação da energia parâmetro relacionado com a intensidade do consumo (potência), situação que, ao final, poderia eventualmente ensejar – caso constatado consumo superior ao efetivamente contratado – o pagamento de encargo adicional (a denominada “tarifa de ultrapassagem”).

O que é essencial, entretanto, é reconhecer que em tais precedentes a discussão girava em torno da identificação do **fato gerador**, e não sobre a **base de cálculo** do ICMS. Foi nesse sentido que se chegou à conclusão de que o fato gerador ocorre com o efetivo consumo (entrega da energia elétrica), e não com a simples contratação da energia elétrica. É sob esse enfoque que se afirmou que a simples celebração de contratos (aqui incluídos os celebrados entre as usinas produtoras/geradoras e as empresas concessionárias ou permissionárias que atuam na transmissão e distribuição de energia elétrica) não se amolda ao fato gerador do ICMS.

Em momento algum, nos aludidos precedentes, houve enfrentamento específico a respeito da inclusão da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS. Não obstante, os fundamentos neles estabelecidos foram, a meu juízo, de forma equivocada utilizados para discutir a base de cálculo do ICMS.

Muito pelo contrário, quando se pronuncia, em abstrato, sobre a possibilidade de tarifas poderem compor a base de cálculo do ICMS, o saudoso Ministro Relator claramente afirmou:

(...) a demandante dá a entender que seria ilegítima a cobrança de ICMS sobre todo e qualquer valor relacionado a demanda reservada de potência, o que, conforme se viu, não procede. Com efeito, **é perfeitamente legítima a incidência do tributo sobre o valor da tarifa correspondente à demanda reservada de potência contratada e efetivamente consumida**. O que é ilegítima, repita-se, é a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à demanda reservada de potência simplesmente contratada mas não utilizada pelo consumidor.

É neste presente Recurso que se discute, de modo pontual, o que se deve entender pela expressão "tarifa correspondente à energia efetivamente consumida", isto é, se abrange somente a "Tarifa de Energia" (TE) – em relação à qual não há dissídio entre as partes – ou também a TUST e a TUSD, como integrantes das operações feitas "desde a produção até a operação final", de efetivo consumo da energia.

A sutileza que, ao que me parece, não foi adequadamente captada por ocasião dos julgamentos mais diretamente relacionados com o tema nos precedentes mais antigos do STJ reside no fato de que em momento algum se está a defender, pleitear ou mesmo decidir que incide ICMS sobre os serviços direta e exclusivamente relacionados com a transmissão e com a distribuição de energia elétrica (identificação do fato impositivo do tributo), mas sim se as tarifas relacionadas com tais prestações de serviço, incluídas na fatura de energia elétrica dos consumidores (livres e cativos), e portanto por eles suportadas, constituem encargo incluído no conceito de “valor da operação”, base de

cálculo do ICMS.

Note-se a diferença: uma coisa é a remuneração do serviço público (de transmissão e distribuição de energia elétrica) por tarifa (respectivamente, TUST e TUSD), como instrumento de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro de contratos firmados para atividades empresariais que, por razões de política de gestão do sistema de energia elétrica, foram desmembradas da geração da energia elétrica.

Questão absolutamente diversa é definir se o repasse de tais encargos ao consumidor final, na cobrança da fatura de consumo de energia elétrica, deve compor a base de cálculo do ICMS.

Dessa forma, o entendimento atinente à alegada autonomia dos contratos relativos à transmissão e distribuição de energia elétrica, como situação autônoma e desvinculada do consumo, parece-me inútil e equivocado para os fins de solução da lide.

Inútil porque – repita-se – não se está a discutir a incidência de ICMS sobre tal fato (celebração de contrato), ou sobre a incidência da exação sobre prestação de serviço – transmissão e distribuição de energia elétrica.

Equivocada (a premissa) porque, com a mais respeitosa e profunda vênia, não me parece logicamente concebível afirmar que a transmissão e distribuição de energia elétrica possam ser qualificadas como autônomas, independentes, pois a energia elétrica é essencialmente produzida ou gerada para ser consumida. Se parte dessa mercadoria, circunstancialmente, não for consumida, tal situação dirá respeito – conforme acima mencionado – à própria não ocorrência do fato gerador do ICMS.

Daí, a meu ver, mostrar-se incorreto concluir que, apurado o efetivo consumo da energia elétrica, não integram o valor da operação – encontrando-se fora da base de cálculo do ICMS – os encargos relacionados com situação que constitui antecedente operacional necessário (a transmissão e a distribuição, após a prévia geração da energia elétrica que foi objeto de compra e venda). Note-se que tão importantes são os aludidos encargos que o legislador os erigiu como essenciais à manutenção do próprio Sistema de Energia Elétrica e do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos mantidos com concessionários e permissionários do serviço público.

Tal raciocínio não condiz com a disciplina jurídica da exação que, seja no ADCT (art. 34, § 9º), seja na LC 87/1996 (art. 9º, § 1º, II), quando faz referência ao pagamento do ICMS sobre a energia elétrica, conecta tal situação (isto é, o pagamento do tributo) à expressão “**desde a produção ou importação até a última operação**”, o que **somente reforça a conclusão de que se inclui na base de cálculo do ICMS, como “demais importâncias pagas ou recebidas” (art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/1996) o**

**valor referente à TUST e ao TUSD – tanto em relação aos consumidores livres como, em sendo o caso, para os consumidores cativos.**

Nesse sentido, para concluir, subscrevo integralmente as judiciosas ponderações do em. Ministro Gurgel de Faria, no Voto condutor do REsp 1.163.020/RS:

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.

Não trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável.

Nessa esteira, cabe salientar que a Constituição Federal, no art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao tratar da responsabilidade tributária das concessionárias distribuidoras em relação aos consumidores que hoje permanecem "cativos", deixou claro que todas as etapas do processo de fornecimento da energia elétrica devem ser consideradas na composição do preço final da mercadoria a ser suportada pelo usuário. Confirma-se esse comando constitucional:

§ 9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local deva ocorrer essa operação. (Grifos acrescidos).

Essa regra veio a ser ratificada pela Lei Complementar n. 87/1996, em seu art. 9º, § 1º, II. Frise-se que a abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo.

Digo isso porque essa lei, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração).

A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas, de geração, transmissão e distribuição, entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

A circunstância de o "consumidor livre" ter de celebrar um contrato com empresa de geração, em relação à "tarifa de energia", e outro com empresa de transmissão/distribuição, em relação à "tarifa de fio", tão somente exterioriza a decomposição do preço global do fornecimento, não desnaturando o fato gerador da operação.

Nessa esteira, destaco que "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (...) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto e dos seus efeitos" (art. 118, I, do CTN).

A única hipótese que, em princípio, justificaria a tese defendida pelos contribuintes seria aquela em que fosse possível o fornecimento de energia elétrica diretamente pelas usinas produtoras ao consumidor final, sem a necessidade de utilização das redes interconectadas de transmissão e distribuição de energia elétrica – caso em que, a rigor, nem sequer seriam por ele devidos os pagamentos (como efetivo responsável ou a título de ressarcimento, consoante previsão em lei, regulamentação legal ou em contrato) a título de TUST e TUSD.

Para finalizar, por mais complexo e questionável que seja o uso da analogia, cito um exemplo: a invocação de que a TUST e a TUSD, porque oriundas de relação jurídica "autônoma", não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS sobre o consumo de energia elétrica é tão inverossímil quanto o raciocínio de que o contribuinte de Imposto de Renda da Pessoa Física possa afastar do conceito de renda (base de cálculo do IRPJ) a parcela do salário que ele utiliza para pagar os encargos que ele assumiu contratualmente, em relação à locação de imóvel (relação jurídica autônoma), isto é, para arcar com o pagamento do IPTU e da TLP sobre o imóvel locado.

## **5. Tese repetitiva**

Proponho, em consequência, a fixação da seguinte tese repetitiva: **“A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançadas na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.”**

## **6. Solução do caso concreto**

Na hipótese dos autos, verifico, inicialmente, não ter sido concedida tutela antecipada em favor da parte autora da demanda. Relativamente ao tema de fundo, o Tribunal de origem citou precedente do STJ, além de precedentes locais, para aplicar o entendimento de que tanto a TUST como a TUSD não integram a base de cálculo do ICMS, como se infere no Voto condutor (fls. 131-133, e-STJ):

(...) os valores referentes à transmissão e distribuição não compõem a base de cálculo do ICMS devido nas operações com energia elétrica por não

constituírem fato gerador do imposto; este recairia sobre a saída da mercadoria, ou seja, sobre a energia elétrica efetivamente consumida pelo contribuinte, tal como enuncia o teor da Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça cujo entendimento tem sido acatado pela jurisprudência.

(...)

Conclui-se, portanto, que merece acolhida a pretensão recursal, porque a orientação adotada pelo Tribunal de origem destoa da tese repetitiva fixada acima.

## **7. Conclusão**

Com essas considerações, **dou provimento ao Recurso Especial para julgar improcedente o pedido.**

Em consequência, determino a inversão dos honorários advocatícios, nos termos estabelecidos no acórdão que deu parcial provimento à Remessa Necessária (não impugnados nesta via recursal).

É como **voto**.



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1734902 - SP (2018/0083465-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO HERMAN BENJAMIN**  
**RECORRENTE** : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROCURADOR** : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577  
**RECORRIDO** : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO  
**ADVOGADO** : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

### **VOTO-VOGAL**

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO contra acórdão que, em sede de apelação, manteve a sentença que julgou procedente o pedido para excluir a TUST/TUSD da base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e condenar o ente público à repetição do que foi recolhido a esse título.

Em decisão datada de 02/12/2019, o eminente relator, Ministro Herman Benjamin, determinou o processamento do presente feito pela sistemática dos recursos repetitivos, para fins de julgamento conjunto com os EREsp 1.163.020/RS, o REsp 1.699.851/TO e o REsp 1.692.023/MT, os quais já haviam sido afetados pela Primeira Seção a fim de dirimir a seguinte controvérsia: "Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS."

A digna representante do Ministério Público Federal opina pelo provimento do recurso.

Pois bem.

A primeira vez que tive a oportunidade de examinar com profundidade a questão jurídica em comento foi por ocasião do julgamento do REsp 1.163.020/RS, concluído em 21/03/2017, em que se discutia se a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), que é paga pelo consumidor que adquire energia elétrica diretamente dos agentes de comercialização ou de geração no mercado livre de energia elétrica, sofreria a incidência do ICMS e/ou comporia a sua base de cálculo.

Na ocasião, propus novo olhar sobre a disciplina, o qual foi acolhido majoritariamente pela Primeira Turma.

Naquele momento, decidi acerca da inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica primordialmente sob o enfoque do elemento material do fato gerador, não tendo alterado a minha convicção a esse respeito.

Reitero que, em razão de sua realidade física, 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 existente desde a fonte geradora até a unidade do usuário.

A partir dessa constatação, compreendo que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, não podendo nenhuma dessas etapas ser dele dissociado.

No tocante à normatização, importa primeiro destacar que o art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao tratar da responsabilidade tributária das concessionárias em relação ao ICMS incidente sobre as operações realizadas com os consumidores que hoje permanecem "cativos", deixou claro que todas as etapas do processo de fornecimento da energia elétrica e que compõem o preço praticado na operação final (consumo) devem ser consideradas no cálculo do imposto. Confira-se esse comando constitucional:

§ 9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local deva ocorrer essa operação. (Grifos acrescidos).

Esse preceito veio a ser replicado pela Lei Complementar n. 87/1996, em seu art. 9º, § 1º, II:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

[...]

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. (Grifos acrescidos).

Essa regra concernente à responsabilidade tributária guarda sintonia com o art. 13, I, e § 1º, da mesma Lei Kandir, a qual estipula que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação (art. 13, I), integrado por (§ 1º): “I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II – o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado”. (Grifos acrescidos).

Do que se observa, excetuado o IPI (§ 2º do art. 13), todos os valores exigidos do adquirente para a circulação da mercadoria, no caso, a energia elétrica, ainda que destinados a remunerar atividade de terceiro (no caso, concessionárias dos serviços de transmissão e distribuição), compõem a base de cálculo do ICMS.

A esse propósito, no julgamento do ICMS sobre a garantia estendida (sobre a qual não foi admitida a exação), a Primeira Turma, em voto do eminente Ministro Benedito Gonçalves, assentou que "a base de cálculo do ICMS, segundo a Lei Kandir, é o valor da operação pelo qual se deu a circulação da mercadoria. O imposto, portanto, não está limitado ao preço da mercadoria, abrangendo também o valor relativo às condições estabelecidas e assim exigidas do comprador como pressuposto para a própria realização do negócio" (REsp n. 1.346.749/MG, Primeira Turma, julgado em 10/2/2015, DJe de 4/3/2015).

Cito, ainda, a posição de ambas as Turmas de Direito Público, que entendem pela inclusão do adicional relativo às bandeiras tarifárias cobradas nas faturas de energia elétrica na base de cálculo do ICMS, visto que, por ser considerado como custo de produção exigido do consumidor, integra o valor da operação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. SISTEMA DE BANDEIRAS TARIFÁRIAS. AUMENTO NO CUSTO DE GERAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. ADICIONAL PROPORCIONAL À DEMANDA CONSUMIDA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

1. Não há falar em violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.

2. É assente, na jurisprudência do STJ, o entendimento de que o adicional

oriundo das bandeiras tarifárias constitui uma parte integrante na composição do custo de produção da energia elétrica em um dado momento, razão pela qual, tal rubrica deve integrar a base de cálculo do ICMS, por se correlacionar na definição do "valor da operação", quando da apuração do consumo da energia elétrica pelos usuários do sistema, conforme apregoa a exegese conjunta dos artigos 9º, § 1º, inciso II, e, 13, § 1º, II, alíneas, "a" e "b", da Lei Complementar n.º 87/1996, a par das disposições contidas na Resolução n.º 547/2013 da ANEEL. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.568.581/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/10/2022, DJe de 13/10/2022; AgInt nos EDcl no REsp n. 1.888.884/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 26/9/2022, DJe de 29/9/2022; AgInt nos EDcl no REsp 1882281/RJ, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 15/03/2021; REsp 1809719/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/06/2020.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.459.487/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 6/6/2023, DJe de 20/6/2023.)

Assim, sendo parcela necessariamente custeada pelo comprador ("demais importâncias pagas"), sem a qual a energia elétrica não irá circular, as tarifas TUST/TUSD integram a base de cálculo do ICMS.

E, diante da sabida ficção jurídica que equipara a energia elétrica a mercadoria, também podemos considerar, no plano abstrato (ou por equiparação), que as tarifas TUST/TUSD remuneram o "transporte", ou seja, o frete dessa mercadoria da unidade geradora até o consumidor.

Em face das razões até agora apresentadas, não tenho dúvida que as tarifas TUST/TUSD devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia para os consumidores comuns, denominados "cativos", caso dos autos.

Examino, agora, se esse entendimento também se aplica aos grandes consumidores que adquirem a energia elétrica no conhecido mercado livre.

Penso que sim.

A atual legislação de regência do setor elétrico brasileiro permite que grandes consumidores de energia elétrica possam escolher livremente a empresa geradora e/ou comercializadora que lhes apresente oferta mais vantajosa, não estando mais vinculados às condições de fornecimento de energia elétrica estabelecidas para o público em geral pela concessionária distribuidora local.

A possibilidade de escolha das empresas geradoras ou comercializadoras encontra-se positivada no art. 15 da Lei n. 9.074/1995, que está assim grafado:

Art. 15. Respeitados os contratos de fornecimento vigentes, a prorrogação das atuais e as novas concessões serão feitas sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 Kw, atendidos em tensão igual ou superior a 69 Kv, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica.

Já a previsão legal da tarifa em apreço encontra-se no § 6º desse mesmo artigo:

§ 6º. É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

Pontua-se que a lei própria de regência considera a remuneração da TUST/TUSD como custo de "transporte" (o que equivaleria, digamos, ao frete da mercadoria), não tendo o consumidor livre escolha de outro meio para ter acesso à rede elétrica que pudesse dispensar os serviços de transmissão e de distribuição e, com isso, afastar as referidas tarifas da incidência do ICMS e de sua correspondente base de cálculo.

A propósito, cabe registrar que o Conselho Nacional de Política Fazendária, por meio do Convênio ICMS n. 117/2004, atribui "ao consumidor livre conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica" (Cláusula primeira).

Dito isso, compreendo que a abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, tampouco repercute na sua base de cálculo.

Isso porque essa lei, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas, de geração, transmissão e distribuição, entre os agentes econômicos responsáveis por essas etapas para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

A circunstância de o "consumidor livre" ter de celebrar um contrato com empresa de geração, em relação à "tarifa de energia", e outro com empresa de transmissão/distribuição, em relação à "tarifa de fio", tão somente exterioriza a decomposição do preço global do fornecimento, não desnaturando o fato gerador da operação.

Nessa esteira, destaco que "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (...) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto e dos seus efeitos" (art. 118, I, do CTN).

Saliento que a exclusão dessas tarifas da base de cálculo do tributo devido pelo consumidor "livre", além de implicar flagrante violação do princípio da igualdade, prejudica a concorrência, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política.

Digo isso porque, embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o "consumidor cativo", que não tem o direito de escolha de quem comprar a energia elétrica, permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, que engloba o custo de todas as fases, o "consumidor livre", além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação.

Ora, não é possível admitir 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.

Repito, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas aos 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.

Ratifico, dessa forma, que, seja "cativo", seja "livre" o consumidor, 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 os custos inerentes a cada uma dessas etapas – incluído aquele referente à Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TSUD) – compõem 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 fim, importa consignar que, no curso do julgamento desse recurso, sobreveio a edição da Lei Complementar n. 194/2022, que inseriu o inciso X no art. 3º da Lei Kandir:

*Art. 3º O imposto não incide sobre:*

*(...)*

*X – serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica.*

A meu juízo, esse dispositivo, por expressamente afastar uma hipótese de incidência do ICMS, não é meramente interpretativo, constituindo clara inovação no cenário normativo, o que apenas confirma a tese de que, ao menos até então, o ICMS realmente incidiria sobre esses encargos setoriais.

Ocorre que, mais recentemente, o Plenário do STF, nos autos da ADI 7196, ratificou medida cautelar para suspender a eficácia da aludida modificação normativa. Vejamos a fundamentação adotada pelo relator, Min. Luiz Fux:

Em matéria de incidência de ICMS sobre operações com energia elétrica há severa controvérsia a respeito da inclusão dos encargos setoriais denominados Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) na base de cálculo do imposto estadual. A discussão remete à definição sobre qual seria a base de cálculo adequada do ICMS na tributação da energia elétrica, isto é, se o valor da energia efetivamente consumida ou se o valor da operação, o que incluiria, neste último caso, os referidos encargos tarifários. A questão pendente de julgamento em regime de recurso especial repetitivo no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (Tema repetitivo 986, Rel. Min. Herman Benjamin).

Em verdade, os precedentes que não reconhecem a incidência do ICMS sobre as ditas verbas valem-se de exame restritivo do conceito de “operação” para afastar os custos de transmissão e distribuição da energia elétrica da base do tributo estadual. Há, destarte, indícios de que o Poder Legislativo Federal, ao editar a norma complementar ora questionada, desbordou do poder conferido pela Constituição da República para disciplinar questões relativas ao ICMS. A CRFB, em seu art. 155, II e § 3º, bem como no art. 34, § 9º do ADCT, disciplinou a questão, atestando a incidência da exação sobre o total das operações e não do montante relativo ao exclusivo consumo do bem, no caso, da energia elétrica. Eis o teor das disposições constitucionais:

[...]

Prima facie, em um exame perfunctório da questão, característico desse momento processual, exsurge do contexto posto a possibilidade de que a União tenha exorbitado seu poder constitucional, imiscuindo-se na maneira pela qual os Estados membros exercem sua competência tributária. Conforme leciona Roque Carraza (CARRAZZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, 30ª Edição, página 191), em um federalismo fiscal, tal possibilidade não é deferida ao ente central, nem mesmo sob as vestes de uma lei complementar apta a veicular normas gerais em matéria tributária por força do art. 146 da CRFB.

Forçoso reconhecer, desse modo, que a fumaça de bom direito mostra-se caracterizada, vez que não se afigura legítima a definição dos parâmetros para a incidência do ICMS em norma editada pelo Legislativo federal, ainda que veiculada por meio de lei complementar. Outrossim, sob o aspecto material, o uso do termo “operações” remete não apenas ao consumo efetivo, mas a toda a infraestrutura utilizada para que este consumo venha a se realizar, isto é, o sistema de transmissão da energia.

A urgência para a concessão da medida ressaí da já referenciada manifestação da Secretaria Nacional do Consumidor (SENACON), a partir da qual os Estados foram instados a promover a exclusão dos valores da TUST e da

TUSD da base do ICMS, sob pena de atuarem contra legem, em clara lesão a direitos do consumidor de energia elétrica.

A premência da medida também pode ser extraída dos valores apresentados pela entidade autora que dão conta de prejuízos bilionários sofridos pelos cofres estaduais mercê da medida legislativa questionada. Conforme informações trazidas no e-doc. 110, a estimativa é a de que, a cada 6 meses, os Estados deixam de arrecadar, aproximadamente, 16 bilhões de reais, o que também poderá repercutir na arrecadação dos municípios, uma vez que a Constituição Federal determina que 25% da receita arrecadada com ICMS pelos estados deverá ser repassada aos municípios (Art. 158, inciso IV). (Grifos acrescidos).

Nessa decisão fica clara a pertinência da tese fazendária de que os encargos setoriais, porquanto indispensáveis à circulação da “mercadoria energia elétrica”, compõem o valor da operação e, por isso, integram a base de cálculo do ICMS.

Assim, enquanto vigente a aludida decisão liminar do Pretório Excelso, não há previsão legal eficaz que ampare a exclusão da TUST/TUSD da base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

Diante o exposto, para fins do art. 1.039 do CPC/2015, proponho a fixação da seguinte tese jurídica: "As Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão e de Distribuição de Energia Elétrica (TUST e TUSD) integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica."

No caso concreto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial fazendário para, reformando o acórdão recorrido, julgar o pedido improcedente.

Custas pela parte autora, que deverá também pagar honorários advocatícios, os quais, diante da ausência de peculiaridade relevante que acentue alguma das circunstâncias previstas no art. 85, § 2º, do CPC/2015, fixo nos percentuais mínimos estabelecidos para as faixas descritas nos incisos do § 3º, a incidirem sobre o proveito econômico obtido pela Fazenda Pública requerida, no caso, referente ao valor atualizado dos créditos tributários que foram objeto do pedido de repetição.

É como voto.



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1734902 - SP (2018/0083465-4)**

**RELATOR** : **MINISTRO HERMAN BENJAMIN**  
**RECORRENTE** : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROCURADOR** : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577  
**RECORRIDO** : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO  
**ADVOGADO** : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

### **VOTO-VOGAL**

**MINISTRO AFRÂNIO VILELA:** Em análise, recurso especial interposto pelo ESTADO DE SÃO PAULO contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que negou provimento ao recurso de apelação, assim ementado:

APELAÇÃO – Ação ordinária. Ação declaratória c.c. repetição de indébito tributário (TUST e TUSD). Pretendido afastamento das Tarifas de uso dos sistemas elétricos de distribuição e de uso dos sistemas elétricos de transmissão da base de cálculo do ICMS. Legitimidade ativa e prova documental suficiente. Fato gerador do ICMS que recai sobre a saída da mercadoria, ou seja, sobre a energia elétrica efetivamente consumida pelo consumidor. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal de Justiça. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

Natureza jurídica tributária. Inaplicabilidade do artigo 1ºF da Lei Federal nº 9.494/97, com redação dada pela Lei Federal nº 11.960/09.

Tratando-se o caso em tela de repetição de indébito tributário, o índice aplicável para atualização monetária e juros de mora é a taxa SELIC.

Honorários fixados desde logo em R\$ 300,00, na forma do art. 85, §§ 8º e 11, do Código de Processo Civil. Recurso voluntário não provido e reexame necessário parcialmente provido.

O recorrente apontou terem sido violados os art. 2º, I, § 1º, III, 4º, IV, 12, I, e 13, I, da Lei Complementar 87/1996.

Sustentou, em síntese, que "a base de cálculo do imposto é o valor da operação, e não apenas o custo de aquisição da energia. Se a distribuição e a transmissão são elementos essenciais para que ocorra a circulação da mercadoria (fornecimento de energia elétrica) e se aperfeiçoe o fato gerador, não há fundamento

para que as tarifas correspondentes sejam excluídas da base de cálculo" (e-STJ, fl. 168). Defende que "a TUSD e a TUST compõem a base de cálculo do ICMS. São componentes tarifários inerentes ao fornecimento de energia elétrica, que se integram ao preço suportado pelo adquirente final. Sem os referidos sistemas, não pode haver sequer o consumo" (e-STJ, fls. 168-169).

Requer que seja dado provimento ao recurso especial, a fim de reformar o acórdão e reconhecer a inclusão da TUSD na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica.

Por maioria, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu afetar o recurso especial ao rito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 256-I do RISTJ), em conjunto com outros recursos representativos da controvérsia, para analisar a seguinte questão controvertida: "Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS".

Houve regular tramitação do recurso especial sob a sistemática dos recursos repetitivos, com admissão, na qualidade de *amicus curiae*, de diversos interessados, e apresentação de parecer pelo representante do Ministério Público Federal.

Registro, por oportuno, que analisei com atenção os diversos memoriais apresentados pelos interessados no feito, reforçando os argumentos lançados aos autos e que contribuíram sobremaneira para a compreensão do alcance da controvérsia, conforme relatado pelo Ministro Relator, Herman Benjamin,.

O ICMS é, por excelência, imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, cuja qualificação do fato gerador depende do conceito de operação, notadamente.

A circulação de mercadoria que enseja o nascimento da obrigação tributária do ICMS é somente a operação jurídica que transfere a titularidade do bem. Portanto, é irrelevante para fins de incidência do tributo a mera circulação física da mercadoria para a ocorrência do fato gerador.

A Lei Complementar 87/1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelece, acerca do ICMS incidente na comercialização de energia elétrica, que a base de cálculo deve ser composta pelos custos de produção até o efetivo consumo, ou seja o valor total da operação, compreendendo custos incorridos desde a produção até a entrega da energia ao consumo final. É o que se depreende da interpretação conjugada dos arts. 9º, § 1º, II, e 13, I, § 1º, I e II, da Lei Kandir.

A questão posta nos autos, ensejadora da controvérsia, demanda definir se a Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD), estabelecidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e que remuneram os custos das linhas de distribuição e transmissão de energia elétrica, integram à base de cálculo do ICMS.

Examinando a legislação pertinente ao sistema de energia elétrica no país, bem como da evolução jurisprudencial sobre tema, e diante do panorama traçado no voto do Ministro Relator acerca dos ambientes de contratação regulada e de comercialização livre, subscrevo a conclusão de que os sistemas de transmissão e de distribuição são componentes essenciais e integrantes de um sistema único em que a mercadoria (energia elétrica) é disponibilizada ao consumidor final, de forma que as tarifas aqui discutidas configuram-se, de fato, como "ressarcimento do custo de transporte da energia".

Colho do voto do Ministro Gurgel de Faria, nos autos do Recurso Especial 1.163.020/RS, o singular esclarecimento de que "a peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao

próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável".

A partir dessa constatação, e compreendendo-se que a TUST/TUSD são tarifas relacionadas diretamente com a transmissão e com a distribuição de energia elétrica, em cotejo com a disciplina legal acerca do valor da operação como base de cálculo da exação, posiciono-me no sentido de que estes encargos setoriais devem, de fato, integrar à base de cálculo do ICMS, porque compõem o preço final da operação.

Em arremate, a mim parece representativa a nova redação do art. 3º, X, da Lei Complementar 87/96, a partir da Lei Complementar 194/2022, ao expressamente indicar a não incidência do ICMS sobre serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica, porquanto reforça o argumento de que, antes da edição da nova lei, haveria a incidência do imposto sobre os encargos.

Dessa forma, acompanho o Relator para propor a fixação da tese repetitiva:

A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS.

Acompanho o Relator também quanto à modulação dos efeitos proposta, "a incidir exclusivamente em favor dos consumidores que, até 27.3.2017 - data de publicação do acórdão proferido julgamento do REsp 1.163.020/RS -, tenham sido beneficiados por decisões que tenham deferido a antecipação de tutela, desde que elas (as decisões provisórias) se encontrem ainda vigentes, para, independente de depósito judicial, autorizar o recolhimento do ICMS sem a inclusão da TUST/TUSD na base de cálculo. Note-se que mesmo estes contribuintes submetem-se ao pagamento do ICMS, observando na base de cálculo a inclusão da TUST e TUSD, a partir da publicação do presente acórdão – aplicável, quanto aos contribuintes com decisões favoráveis transitadas em julgado, o disposto adiante, ao final".

Conforme aditamento ao voto apresentado, que subscrevo integralmente, a modulação "não beneficia contribuintes nas seguintes condições: a) sem ajuizamento

de demanda judicial; b) com ajuizamento de demanda judicial, mas na qual inexistia Tutela de Urgência ou de Evidência (ou cuja tutela outrora concedida não mais se encontre vigente, por ter sido cassada ou reformada); c) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a Tutela de Urgência ou Evidência tenha sido condicionada à realização de depósito judicial; e d) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a Tutela de Urgência ou Evidência tenha sido concedida após 27.3.2017".

Isso posto, com as considerações apresentadas acima, acompanho o Ministro Relator quanto à tese fixada e à modulação de efeitos proposta. Quanto à solução do caso concreto, **dou provimento** ao recurso especial do **ESTADO DE SÃO PAULO**.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0083465-4

**PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.734.902 / SP**

Números Origem: 10330102520168260562 20170000404877 20170000532271

PAUTA: 13/09/2023

JULGADO: 13/09/2023

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577

RECORRIDO : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO

ADVOGADO : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0083465-4

**PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.734.902 / SP**

Números Origem: 10330102520168260562 20170000404877 20170000532271

PAUTA: 25/10/2023

JULGADO: 25/10/2023

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577

RECORRIDO : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO

ADVOGADO : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2018/0083465-4

**PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.734.902 / SP**

Números Origem: 10330102520168260562 20170000404877 20170000532271

PAUTA: 13/12/2023

JULGADO: 13/12/2023

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra ASSUSETTE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITO BELLO

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577

RECORRIDO : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO

ADVOGADO : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0083465-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.734.902 / SP

Números Origem: 10330102520168260562 20170000404877 20170000532271

PAUTA: 22/02/2024

JULGADO: 22/02/2024

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577

RECORRIDO : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO

ADVOGADO : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr. DANILO BARTH PIRES, pela parte RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após sustentações orais, suspendeu-se o julgamento do feito para continuação em 13.03.2024.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2018/0083465-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.734.902 / SP

Números Origem: 10330102520168260562 20170000404877 20170000532271

PAUTA: 22/02/2024

JULGADO: 13/03/2024

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : CASSIO GARCIA CIPULLO E OUTRO(S) - SP285577

RECORRIDO : LOURENCO JOSE DA FONSECA NETO

ADVOGADO : ADILSON RODRIGUES TAVARES E OUTRO(S) - SP377106

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial para julgar improcedente o pedido, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica, no tema 986: "A Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e/ou a Tarifa de Uso de Distribuição (TUSD), quando lançada na fatura de energia elétrica, como encargo a ser suportado diretamente pelo consumidor final (seja ele livre ou cativo), integra, para os fins do art. 13, § 1º, II, 'a', da LC 87/1996, a base de cálculo do ICMS."

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Afrânio Vilela e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

C54256155174:1219461@ 2018/0083465-4 - REsp 1734902