




O ICMS SOBRE A TUSD/TUST E O PANORAMA DO JUDICIÁRIO

STATE VALUE ADDED TAX OVER ELECTRIC ENERGY FEES AND PRECEDENTS

1. Beatriz Biaggi Ferraz

1.  [0000-0002-7961-6101](https://orcid.org/0000-0002-7961-6101) Possui mestrado em Direito pela PUC-SP e especialização em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas - SP (2014). Atualmente é associada do Campos Mello Advogados.

DOI: 10.5281/zenodo.13896216

Recepção: 14/06/2024
Aprovação: 30/09/2024

RESUMO

O objetivo do presente artigo é analisar as recentes decisões acerca da incidência do ICMS sobre as parcelas relacionadas às Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição e Transmissão (TUSD/TUST), em especial face a Lei Complementar nº 194/2022 que expressamente excluiu referidas tarifas da base de cálculo do ICMS. A recente decisão, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, além de alterar toda a jurisprudência formada até então, é

diametralmente contrária ao quanto disposto na Lei Complementar.

Palavras-chave: ICMS; TUSD; TUST; Jurisprudência; Lei Complementar; Expressa exclusão; Base de cálculo.

ABSTRACT

The goal with this article is to analyze recent decisions regarding the exclusion of the distribution and transmission of electric energy fees (TUSD/TUST) from the calculation basis of the ICMS (State Value Added Tax), especially due to the fact the Complimentary Law No. 194 of 2022 expressly excluded the TUSD/TUST from the ICMS calculation basis. A recent decision rendered by the Superior Court of Justice is different from all the precedents already rendered and conflicts with Complimentary Law No. 194 of 2022.

Key-words: ICMS; TUST; TUSD; Precedents; Complimentary Law; Exclusion of the calculation basis.



INTRODUÇÃO

Em março de 2024, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o tema 986, que discutia a inclusão das tarifas de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS alterou a jurisprudência até então aplicada ao tema.

O STJ vinha se posicionando de maneira favorável aos contribuintes e reconhecendo a inexistência de fato gerador nas tarifas de transmissão e distribuição, na medida em que a transmissão e a distribuição de energia elétrica são etapas anteriores ao consumo de energia elétrica, não havendo fato gerador de ICMS por não haver circulação jurídica da mercadora (energia elétrica).

Contudo, para a surpresa dos contribuintes, o STJ alterou seu entendimento sob os principais argumentos de que não seria possível fatiar o sistema de energia elétrica, embora tenham etapas interdependentes e pelo fato de que os valores da TUSD e TUST são repassados aos consumidores finais, de modo que compõem o preço da energia elétrica.

Muito embora o STJ tenha ressalvado alguns contribuintes com decisões favoráveis anteriores a 2017, fato é que referida decisão traz enorme insegurança jurídica.

Isso porque, em junho de 2022, foi publicada a Lei Complementar nº 194, que expressamente excluiu o ICMS sobre as tarifas de transmissão e distribuição, além de outros encargos.

Muito embora a eficácia da Lei Complementar nº 194/2022 esteja suspensa, em razão de decisão liminar proferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7195, fato é que o Supremo Tribunal Federal (STF) também já se posicionou no sentido de que a incidência do ICMS sobre a TUSD é matéria infraconstitucional, ao julgar o Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 1.464.347.

Assim, os contribuintes que ajuizaram ações e contavam com a manutenção da jurisprudência favorável do STJ, tanto que posteriormente praticamente referendada pela Lei



nº 194/2022, estão em situação extremamente delicada e deverão voltar a recolher tais tributos, ao menos até que haja o julgamento da ADI 7195.

Contudo, o cenário de extrema insegurança jurídica é prejudicial para os contribuintes, podendo os onerar de um tributo que não é devido. É o que se busca explorar no presente artigo.

1. AS DECISÕES DO STJ SOBRE O TEMA

O tema 986 foi julgado em março de 2024 para reconhecer a incidência do ICMS sobre a TUSD/TUST. Restou decidido que nos casos em que tais tarifas são lançadas na fatura de energia elétrica como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final (livre ou cativo), haverá a incidência do imposto.

O principal fundamento do ministro Herman Benjamin para a referida decisão foi no sentido de que o artigo 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e o artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996 determinam que estão sujeitas à tributação as operações de energia elétrica desde a produção até a última operação, de modo que como o sistema é interdependente e não permite a supressão de uma de suas fases (geração, distribuição ou transmissão), não seria possível segregar o custo das etapas e consequentemente o fato gerador para excluir o TUSD e a TUST das bases de cálculo do ICMS.

Contudo, até o julgamento do tema 986, o entendimento do STJ era diametralmente oposto, entendendo que tais tarifas não integravam a base de cálculo do ICMS na medida em que o fato gerador do ICMS ocorria apenas no momento em que a energia elétrica é consumida.

Cabe destacar, conforme exposto no acórdão do tema 986, que o STJ, em 21.03.2017, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, por maioria, entendeu que o ICMS incidiria sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica vez



que este seria indissociável e, que pelo fato da TUSD compor o preço final da operação, comporia a base de cálculo do imposto. Eis a ementa de referido acórdão:

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, julgado em 21/3/2017, DJe de 27/3/2017.)

Cabe destacar que entendimento firmado no REsp nº 1.163.020/RS foi o primeiro dissidente de toda a jurisprudência até então consolidada. Ou seja, até o julgamento do tema 986, o entendimento predominante no STJ era no sentido de que o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadoria, sendo o imposto incidente apenas quando da efetiva transferência de mercadoria, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal, artigo 116, II, do Código Tributário Nacional e artigo 12, I, da Lei Complementar nº 87/1996.



ARTIGO

Nos termos do parágrafo 3º, do art. 155, da Constituição Federal, os Estados podem instituir o ICMS sobre a energia elétrica e estão limitados aos aspectos da hipótese de incidência, dentre eles: (i) o aspecto material, que é o ato de praticar operações relativas à circulação (transferência de titularidade) de mercadoria, isto é, a energia elétrica; e, (ii) o aspecto temporal, que na expressão de Geraldo Ataliba (1991), é a referência do legislador ao momento em que se deve reputar consumado o fato gerador.

A Lei Complementar nº 87/1996 estabelece em seu artigo 12, I, que “(...) considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria de estabelecimento do contribuinte”.

Assim, de acordo com a Constituição Federal e com a Lei Complementar, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de energia elétrica, isto é, a realização de negócio jurídico da qual decorra a efetiva transferência de titularidade de energia elétrica. É o que se verifica das lições de Roque Antonio Carrazza:

Esse tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade de mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, etc.), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal. (Carrazza, 1997)

Considerando que os consumidores ou até geradores de energia elétrica contratam o uso dos sistemas de distribuição ou transmissão das concessionárias de energia, é evidente que não há negócio jurídico relativo a transferência de titularidade de energia elétrica, na medida em que o fato gerador do imposto é a circulação de energia elétrica e não a disponibilização dos meios necessários à sua disponibilização ao consumidor final, exatamente em razão de só se contratar a garantia de acesso aos meios de distribuição e



transmissão da energia elétrica¹.

Ou seja, a contratação dos meios de distribuição e transmissão de energia elétrica não se confunde com a própria comercialização da energia elétrica em si, na medida em que temos etapas e objetos diferentes. Fazendo um paralelo, as hortaliças chegam ao supermercado, para serem consumidas por um consumidor final, através de um transporte. Quando vendidas (transferência de titularidade) do produtor de hortaliças para o supermercado, haverá a incidência do ICMS. No caso dos transportes interestaduais e intermunicipais, há também a incidência do ICMS, mas tão somente porque previsto na própria hipótese de incidência do tributo.

Assim como as hortaliças precisam de um meio (de transporte, no caso), para chegarem ao supermercado e posteriormente ao consumidor final, também precisa se viabilizar o meio para que a energia chegue ao consumidor final. No caso, esse meio é o sistema de distribuição e transmissão, mas assim como o caminhão não se confunde com as hortaliças, o sistema de distribuição e transmissão não se confunde com a energia elétrica.

Até se poderia questionar, então, se a decisão do tema 986, que considerou que as etapas do sistema energético são interdependentes e, por tal razão, a TUSD e a TUST deveriam integrar a base de cálculo do ICMS estaria correta, na medida em que, seria impossível comercializar a energia elétrica sem o meio de transporte dessa energia (que no caso é através dos sistemas de distribuição e transmissão).

Contudo, se assim considerado, estaríamos permitindo a incidência do ICMS sobre parcelas estranhas. No nosso exemplo, se não houvesse previsão legal específica para a incidência do ICMS sobre o transporte interestadual e intermunicipal, não se poderia presumir

¹ Sobre o tema, José Eduardo Soares de Melo: “o novo sistema elétrico possibilita a realização de diversos negócios jurídicos, que implicam a incidência do ICMS (comercialização nos ambientes de contratação regulada e contratação livre); ou se encontram fora da tributação estadual (contratos de compartilhamento de instalações, conexão ao sistema de distribuição, de constituição de garantia, de uso do sistema de distribuição, de conexão ao sistema de transmissão, de uso do sistema de transmissão, de intermediação na compra e venda)” (Melo, 2005)



ARTIGO

que as hortaliças não chegariam ao supermercado e por tal razão, incluir na base de cálculo do imposto o valor desse transporte. Inclusive, cabe destacar que no exemplo mencionado, há dois fatos geradores do ICMS: a mercancia (das hortaliças) e o transporte interestadual ou intermunicipal e somente por tal razão é que há a cobrança do ICMS na cadeia como um todo.

O mesmo não acontece no sistema energético. Não há previsão de incidência do ICMS nos meios de acesso ou disponibilização da energia elétrica, na medida em que tais meios de acesso não são a mercadoria em si e sim, apenas meros meios de acesso.

Tanto é assim que o artigo 9º, da Lei nº 9.648/98 expressamente prevê que o sistema de distribuição e transmissão não se confunde com a compra e venda de energia elétrica. É o que se verifica também das lições de Daniel Araújo Carneiro:

Em outro sentido, analisando-se o contrato de uso do sistema de distribuição, há de ser afirmado que sua natureza jurídica é a de um contrato atípico, ou seja, não enquadrado ou identificado nos contratos típicos do Direito Civil. Mais se assemelha a um contrato de cessão de uso a título oneroso, entretanto não pode ser assim considerado, uma vez que não existe transferência, seja ela parcial, ou total, da posse das linhas de distribuição ao seu acessante.

Também, pela opinião aqui explicitada, não se configura como um contrato de prestação de serviços, uma vez que a atividade realizada pelas distribuidoras - possibilitar o acesso do interessado a sua rede de distribuição - não contempla qualquer tipo de serviço, mesmo porque o transporte de energia se perfaz pela condução de energia, que nada mais é que a energização dos cabos de transmissão ou ainda porque é resultante da defesa legal de livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

(...)

Novamente, reputa-se tecnicamente inviável o recolhimento tributário relacionado ao ICMS sobre as operações de uso do sistema de transmissão de energia elétrica (Carneiro, 2010)

Ou seja, os meios de distribuição e transmissão de energia não se confundem com a própria energia elétrica, assim como o caminhão de transporte não se confunde com as hortaliças. A transmissão e distribuição da energia elétrica são uma etapa anterior e independente, assim como o caminhão de transporte é anterior e independente da venda ao consumidor final no supermercado.

Os exemplos podem parecer gritantes, mas são importantes pois possuem um



ARTIGO

elemento essencial de diferenciação: para o transporte das hortaliças há previsão legal da incidência do imposto, enquanto para o sistema de distribuição e transmissão de energia elétrica, não há referida previsão legal, em afronta ao artigo 150, I, da Constituição Federal, ao artigo 97, I, do Código Tributário Nacional e ao artigo 2º, da Lei nº 9.784/99.

Tanto é assim que o projeto de lei nº 352/02 previa a incidência do ICMS nos encargos no fornecimento de energia elétrica ao alterar a alínea ‘c’, do §1º, da Lei Complementar nº 87/96¹.

Contudo, referido dispositivo foi excluído quando da promulgação da Lei Complementar nº 138/2010, sendo mais um elemento convincente de que referidos encargos não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, na medida em que a TUSD e a TUST não estão relacionadas ao consumo de energia elétrica, fato gerador do imposto.

Por tal razão é que o entendimento do STJ até o julgamento do tema 986 (com a exceção do quanto julgado no REsp nº 1.163.020) era exatamente no sentido de que a distribuição e a transmissão são etapas anteriores ao consumo de energia elétrica, que por si só, não ensejam a circulação de mercadoria e não atraem a ocorrência do ICMS:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO GERADOR. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO FORNECEDOR. CONSUMO. BASE DE CÁLCULO. TUSD. ETAPA DE DISTRIBUIÇÃO. NÃO INCLUSÃO. PRECEDENTES.

1. O Tribunal a quo confirmou sentença de concessão da Segurança para determinar que a autoridade apontada como coatora deixe de lançar o ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) da conta de energia elétrica consumida pela recorrida.

2. Não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

3. Não há falar em descumprimento do rito processual relativo à observância da cláusula de reserva de plenário, pois não se verifica o afastamento, pelo Tribunal local, dos dispositivos invocados pelo recorrente, mas, sim, interpretação dos enunciados neles contemplados, a exemplo do conceito de "valor da operação".

4. 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

¹ “c) todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica, tais como os de geração, importação, conexão, conversão, transmissão, distribuição e comercialização, mesmo que devidos a terceiros.”



ARTIGO

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).

5. 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).

6. 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).

7. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 1.649.658/MT, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20/4/2017, DJe de 5/5/2017.)”¹

Ora, ao admitir a cobrança do ICMS sobre a TUSD/TUST, com o julgamento do tema 986, o STJ não só estará colocando contribuintes em situações desiguais, ante o mesmo fato – em afronta ao artigo 150, II, da Constituição Federal, como também autorizando a tributação sem previsão legal, na medida em que, conforme acima demonstrado, as etapas de distribuição e transmissão de energia elétrica não se confundem, e nem poderiam, com a energia elétrica em si, sendo o fundamento que são etapas interdependes insuficiente para legitimar a cobrança de um imposto não previsto em lei, em patente afronta ao artigo 150, I, da Constituição Federal.

Além disso, o acórdão do tema 986, ao modular os efeitos de sua decisão, também causou enorme insegurança jurídica pois além de ter alterado a jurisprudência do STJ em razão do julgamento isolado e por maioria de votos no REsp nº 1.163.020, deixou de contemplar contribuintes que não ajuizaram demandas, que ajuizaram demandas e efetuado

¹ Cabe destacar que ainda que o referido acórdão tenha sido anulado pelo acórdão proferido no EDcl no REsp nº 1.649.658/MT, a anulação se deu por questões formais de intimação das partes envolvidas. Quando do novo julgamento já havia afetação do tema 986 e não houve novo julgamento pelo STJ.



depósito judicial ou ainda àqueles que obtiveram uma tutela ou sentença favorável após a data da publicação do REsp nº 1.163.020.

Cabe destacar também que ainda que o julgamento do tema 986 tenha feito menção à Lei Complementar nº 194/2022, que expressamente excluiu a TUSD e a TUSD da base de cálculo do ICMS, colocando verdadeira pá de cal sobre o tema, mesmo assim optou por alterar toda a jurisprudência e sujeitar o contribuinte a cobrança de exações após a promulgação do acórdão que a própria lei excluiu, em outra violação ao princípio da legalidade.

Outro ponto abordado pelo acórdão foi que para os contribuintes que obtiverem decisões transitadas em julgado, sua modificação estará sujeita à análise individual mediante utilização da via processual adequada, talvez em razão do quanto exposto nos temas 881 e 885¹, julgados pelo STF e que acabaram por anular a coisa julgada em relações tributárias de tratos sucessivos quando sobrevier decisão em sede de repercussão geral declarando a inconstitucionalidade de uma lei.

Como visto, a alteração da jurisprudência do STJ trouxe enorme insegurança aos contribuintes e até que haja o julgamento dos embargos de declaração opostos no tema 986 ou um posicionamento do STF, os contribuintes devem analisar com cautela as medidas a serem adotadas.

2. AS DECISÕES DO STF SOBRE O TEMA

A ADI 7195 suspendeu a eficácia do artigo 3º, inciso X, da Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022, até ulterior decisão acerca de sua constitucionalidade.

¹ Nos temas 881 e 885 ficou definido pelo STF: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”



Em síntese, o entendimento do Ministro Luiz Fux para a concessão da liminar se baseou no fato de que a União teria extrapolado o seu poder Constitucional, já que não se afiguraria “*legítima a definição dos parâmetros para a incidência do ICMS em norma editada pelo Legislativo federal, ainda que veiculada por meio de lei complementar*” e que o termo de uso 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*”¹, bem como em razão dos prejuízos bilionários causados aos Estados caso não fosse suspenso o teor do artigo 3º, X, da Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022.

Gustavo Brigagão, em interessante artigo sobre a insegurança jurídica acerca do tema brilhantemente pontou que “*a referência feita à abrangência do conceito de operação é contrária ao que decidiu o próprio STF ao afastar a incidência desse mesmo imposto estadual sobre o valor da demanda contratada (RE 593.824)*”²

Por outro lado, no ARE 1.464.347 foi determinado que a discussão sobre a incidência ou não do ICMS sobre a TUSD tem natureza infraconstitucional e não deve ser enfrentada pelo STF, conforme se verifica da ementa abaixo:

Direito Tributário. Recurso extraordinário com Agravo. ICMS sobre a tarifa de uso do sistema de distribuição de energia elétrica (TUSD). Energia solar. Matéria infraconstitucional.

1. Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, que afirmou a inexistência de fato gerador de ICMS sobre o uso do sistema de energia elétrica produzida por consumidores com unidades de mini e microgeração de energia solar fotovoltaica.
2. Discute-se, no caso, a possibilidade de cobrar o ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD), nos casos de mini e microgeração de energia pela própria unidade consumidora, já que a energia produzida é consumida pela própria unidade geradora.
3. O exame da existência de ato de mercancia no uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica por unidades consumidoras com mini e microgeração de energia fotovoltaica pressupõe o exame da Resolução Normativa da ANEEL, que estabelece as condições de acesso aos sistemas de distribuição de energia elétrica e o regime

¹ ADI 7195 MC-Ref, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06-03-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 21-03-2023 PUBLIC 22-03-2023

² BRIGAGÃO. Disponível em CONJUR: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-13/icms-na-tusd-tust-e-o-retrato-da-inseguranca-juridica/>. Acesso em 05 jun. 2024.



ARTIGO

de compensação entre a energia injetada e a energia consumida.

4. Inexistência de matéria constitucional a ser apreciada. Questão restrita à interpretação de norma infraconstitucional.

5. Afirmação da seguinte tese: É infraconstitucional a controvérsia relativa à incidência de ICMS sobre a Tarifa de Utilização do Sistema de Distribuição de Energia (TUSD), nos casos de mini e microgeração de energia solar fotovoltaica pela própria unidade consumidora.

5. Recurso extraordinário com agravo conhecido e desprovido (ARE 1464347 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 18-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-002 DIVULG 08-01-2024 PUBLIC 09-01-2024.)

Por mais que referida questão não tenha contornos constitucionais, como já decidido pelo STF, fato é que os seus efeitos têm contornos constitucionais.

Isso porque, como exposto no tópico anterior, a decisão do tema 986 feriu não só o princípio da igualdade (em especial em razão da forma em que feita a modulação do acórdão) como também o princípio da legalidade, causando extrema insegurança jurídica.

O princípio da igualdade se traduz pela proteção de que contribuintes na mesma situação serão tratados de forma igual. É o que se verifica das lições de Aliomar Baleeiro:

Se ‘todos são iguais perante a lei’, não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições.

Daí se infere que não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição.

O princípio fundamental, fonte principal de critérios discriminatórios, é o da capacidade contributiva (expresso no art. 202 da CF de 1946, e suprimido pela Emenda n. 18, de 1965), que recomenda a personalização do imposto e a sua graduação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte. Mas a igualdade será respeitada sempre dentro da mesma categoria de contribuintes. (Baleeiro, 1985)

Já o princípio da legalidade se traduz pelo fato de que a administração tributária e o Poder Público só podem fazer o que a lei lhe ordena, conforme as preciosas lições de Roque Antonio Carrazza:

(...) a Administração só pode fazer o que a lei lhe determina (*princípio da conformidade* com as normas legais).

(...) o fim precípua da Administração é agir *debaixo da lei*, cumprindo-a e fazendo com que seja bem cumprida, por seus servidores. De fato, o Poder Executivo, para a persecução dos fins públicos, deve procurar na lei (emanada do Poder Legislativo da pessoa política que a pertence) alguma determinação *do que* deve executar e de



ARTIGO

como vai executar. Podemos dizer, sem exagero, que a lei é o *norte* da função administrativa. Qualquer ligeiro desvio da rota legal e o Judiciário pode ser chamado a corrigi-lo.

Ao contrário dos particulares, para quem ‘tudo o que não está juridicamente proibido está juridicamente facultado’ (Kelsen), o Poder Público só pode fazer o que a lei lhe ordena, conforme a parêmia *prohibita intelliguntur quod non permissum*. Ou, com quer Jean Rivero, os particulares escolhem livremente seus fins, ao passo que a Administração está adstrita ao cumprimento do preciso fim assinalado pela lei. (Carrazza, 2015)

O tema 986 ao desconsiderar a existência da Lei Complementar nº 194/2022 que trata expressamente sobre o tema, sob pretexto de que estaria suspensa em razão de decisão na ADI 7195, acabou por ferir tais princípios pois ao modular os efeitos da decisão, ignora a Lei existente sobre o tema, como também coloca contribuintes em situações iguais em situação de desequilíbrio.

Isso porque quando o STF for analisar a constitucionalidade da Lei Complementar nº 194/2022, seja sob aspecto formal (se a União poderia adentrar nas competências estaduais e o próprio papel da Lei Complementar), seja sob aspecto da base de cálculo em si do ICMS (em que já restou decidido que é matéria infraconstitucional), fatalmente deverá enfrentar a situação de contribuintes que foram contemplados pela modulação dos efeitos quando do julgamento do tema 986 e os que permaneceram recolhendo o ICMS sobre a TUSD/TUST, colocando contribuintes em pé de igualdade em situações desiguais.

Em outras palavras, caso o STF declare inconstitucional o artigo 3º, X, da Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 194/2022 e haja algum contribuinte com liminar vigente e ação ajuizada anteriormente a 27.3.2017, este contribuinte não terá se sujeitado a inclusão da TUSD/TUST na base de cálculo do ICMS da data do ajuizamento de sua ação até 29.05.2024 (data da publicação do acórdão do tema 986), enquanto todos os outros contribuintes do setor recolheram a exação neste período.

Por outro lado, caso o Supremo declare a lei constitucional, deverá minimamente analisar os efeitos de referida constitucionalidade, já que a decisão do tema 986



ARTIGO

foi dada enquanto já vigente a Lei Complementar nº 194/2022, de modo que todos os contribuintes que incluíram o valor da TUSD/TUST na base de cálculo do ICMS, caso não tenham ações próprias e depositados tais valores em ação própria, terão efetuado o pagamento de um imposto a maior, também violando a igualdade e a própria legalidade.

Inclusive, conforme bem exposto nos embargos de declaração já opostos em face do acórdão do tema 986, o STF deverá enfrentar questões como o fato de que o STJ, ao incluir a TUSD e a TUST na base de cálculo do ICMS não declarou a inconstitucionalidade de nenhuma lei ou ato normativo e, conforme também exposto no presente artigo, nem poderia, na medida em que a Lei Complementar nº 87/96 não previa referida incidência.

Assim, sob qualquer prisma que se olhe, o STF deverá se manifestar acerca da matéria em debate, sendo que até que haja referida manifestação, o cenário posto aos contribuintes é de extrema insegurança jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há uma celeuma entre a intenção do Congresso Nacional, que acertadamente aprovou a Lei Complementar nº 194/2022 e não aprovou o projeto de lei nº 352/02, com as decisões que vêm sendo proferidas pelo STF e pelo próprio STJ.

A alteração da jurisprudência do STJ foi significativa, já que a Corte tinha precedentes favoráveis aos contribuintes que expressamente determinavam a exclusão do ICMS sobre tais tarifas, sendo que, inclusive após a decisão proferida no REsp nº 1.163.020 em 2017, ambas as Turmas continuaram proferindo decisões favoráveis sobre o tema.

Não obstante, a decisão proferida no REsp nº 1.163.020, além de ser isolada, foi uma decisão tomada por maioria e não reflete o que a maioria dos ministros do STJ entendia (ao menos até o surpreendente julgamento do tema 986).





O STF entendeu que a inclusão ou não da TUSD/TUST é matéria infraconstitucional e, ao mesmo tempo, determinou a suspensão dos efeitos da Lei Complementar nº 194/2022 que expressamente previa a exclusão de tais tarifas sobre a base de cálculo do ICMS.

Com isso e com a conclusão do julgamento do tema 986, pelo STJ temos contribuintes que foram contemplados com decisões que expressamente excluíram a TUSD e a TUST da base de cálculo do ICMS, vez que ajuizaram a ação antes da modulação do pelo STJ, como também contribuintes que ajuizaram a ação mas não tiveram decisões favoráveis transitadas em julgado ou vigentes até o julgamento do tema 986, além dos contribuintes que sequer ajuizaram ações.

A existência de uma Lei Complementar, regularmente válida, que determina a exclusão de importâncias da base de cálculo de determinado tributo, com a jurisprudência até então dominante do STJ, deveriam ser instrumentos suficientes para dar segurança aos contribuintes.

Contudo, não é o que têm sido visto, na medida em que o cenário acima descrito, não só causou enorme insegurança, como feriu os princípios da igualdade e legalidade, na medida em que fatalmente haverá contribuintes em situações desiguais (o contribuinte que ajuizou a ação antes de 23.07.2017 e obteve liminar e o contribuinte que ajuizou a ação posteriormente a tal data), isso sem contar que eventualmente algum Estado possa questionar a coisa julgada formada em favor do contribuinte que obteve a liminar antes de 23.07.2017 e voltar a exigir o ICMS sobre a TUSD/TUST em razão do julgamento do tema 986 (situação que seria mais peculiar ainda, em razão da Lei Complementar nº 194/2022).

Assim, fatalmente, o STF deverá abordar não só a questão da possibilidade da Lei Complementar dispor sobre a redução da base de cálculo do ICMS, como também enfrentar questões relacionadas a igualdade e legalidade, na medida em que a decisão do STJ contrariou toda a jurisprudência até então dominante e também a segurança jurídica dos contribuintes.



REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo, RT, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 6. ed. rev. e. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: **Forense**, 1985; 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRANCO, Mariana. **ICMS sobre a TUSD em energia solar é tema infraconstitucional, decide STF**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/icms-sobre-a-tusd-em-energia-solar-e-tema-infraconstitucional-decide-stf/>. Acesso em: 05 jun. 2024

BRANCO, Mariana. et. al. **STJ: TUST/TUSD compõem a base de cálculo do ICMS**. Disponível em: [https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stj-tust-tusd-compoem-a-base-de-calculo-do-icms-14032024?non-beta=1#:~:text=A%20posi%C3%A7%C3%A3o%20adotada%20hoje%20pelo,STF\)%2C%20na%20ADI%207195](https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stj-tust-tusd-compoem-a-base-de-calculo-do-icms-14032024?non-beta=1#:~:text=A%20posi%C3%A7%C3%A3o%20adotada%20hoje%20pelo,STF)%2C%20na%20ADI%207195). Acesso em: 05 jun. 2024

BRANCO, Mariana. **ICMS sobre a TUSD em energia solar é tema infraconstitucional, decide STF**. [https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-sobre-a-tusd-em-energia-solar-e-tema-infraconstitucional-decide-stf-12012024?non-beta=1#:~:text=O%20Supremo%20Tribunal%20Federal%20\(STF,deve%20ser%20enfrentada%20pelo%20STF](https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-sobre-a-tusd-em-energia-solar-e-tema-infraconstitucional-decide-stf-12012024?non-beta=1#:~:text=O%20Supremo%20Tribunal%20Federal%20(STF,deve%20ser%20enfrentada%20pelo%20STF). Acesso em: 05 jun. 2024

BRIGAGÃO, Gustavo. **ICMS na TUSD/TUST é o retrato da insegurança jurídica**. <https://www.conjur.com.br/2024-mar-13/icms-na-tusd-tust-e-o-retrato-da-inseguranca-juridica/>. Acesso em: 05 jun. 2024

CARNEIRO, Daniel Araújo. **Tributos e Encargos do Setor Elétrico Brasileiro**. Juruá Editora, 2010, p. 104.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 1997, p. 32-36.





MELO, José Eduardo Soares de Melo. **ICMS Teoria e Prática**, 8ª edição, Dialética, São Paulo – 2005, pg. 107.

1. Decisões:

RE 1041816 RG, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 04/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 16-08-2017 PUBLIC 17-08-2017

ARE 1464347 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 18-12-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-002 DIVULG 08-01-2024 PUBLIC 09-01-2024

ADI 7195 MC-Ref, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06-03-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 21-03-2023 PUBLIC 22-03-2023 <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15355845059&ext=.pdf> . Acesso em 05/06/2024 às 11:51

REsp n. 1.163.020/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/3/2017, DJe de 27/3/2017

2. Sites consultados

STJ. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=986&cod_tema_final=986. Acesso 05 jun. 2024

STJ. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/13032024-TUSD-e-TUST-integram-base-de-calculo-do-ICMS-sobre-energia--define-Primeira-Secao.aspx>. Acesso em 18 mai. 2024.

STJ. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271649658%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271649658%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271649658%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271649658%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja) . Acesso em 19 mai. 2024.

STF. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 08 jun. 2024





Planalto. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em 05 jun. 2024.

Planalto. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9648cons.htm . Acesso em 19 mai. 2024.

Câmara dos Deputados. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=450140&filename=PLP%20352/2002. Acesso em 08 jun. 2024