



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Wessley Rodrigo Da Silva Gomes

A LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PLEITEAR REPETIÇÃO DE
INDÉBITO EM DECORRÊNCIA DE COBRANÇA DE ICMS NA TARIFA DE
ENERGIA ELÉTRICA COM ANÁLISE DAS QUESTÕES NORTEADORAS
QUE CULMINARAM NO RECURSO REPETITIVO DO STJ Nº 986

Rio de Janeiro
2021

WESSLEY RODRIGO DA SILVA GOMES

A LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PLEITEAR REPETIÇÃO DE
INDÉBITO EM DECORRÊNCIA DE COBRANÇA DE ICMS NA TARIFA DE
ENERGIA ELÉTRICA COM ANÁLISE DAS QUESTÕES NORTEADORAS
QUE CULMINARAM NO RECURSO REPETITIVO DO STJ Nº 986

Artigo científico apresentado como
exigência de conclusão de Curso de Pós-
Graduação *Lato Sensu* da Escola da
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.
Professores Orientadores:
Maria Carolina C. Amorim
Nelson C. Tavares Junior
Ubirajara Fonseca Neto

Rio de Janeiro
2021

A LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PLEITEAR REPETIÇÃO DE
INDÉBITO EM DECORRÊNCIA DE COBRANÇA DE ICMS NA TARIFA DE
ENERGIA ELÉTRICA COM ANÁLISE DAS QUESTÕES NORTEADORAS
QUE CULMINARAM NO RECURSO REPETITIVO DO STJ Nº 986

Wessley Rodrigo Da Silva Gomes

Graduado pela Universidade Estácio de Sá.
Pós Graduado em Direito Processual Civil
Pela Escola Da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Resumo - o presente trabalho aborda a base de cálculo do ICMS incidente sobre os contratos de demanda reservada de energia elétrica é composta pelo valor da energia efetivamente consumida e da potência efetivamente utilizada, sendo indevida a incidência sobre o valor do contrato de fornecimento de energia elétrica e a previsão constitucional e os efeitos da cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na tarifa de energia elétrica, além da competência instituída pela legislação. O objetivo do presente estudo é analisar a incidência do imposto para cada tipo de consumidor, seja consumidor cativo ou consumidor de demanda livre. Nos últimos anos, percebeu-se um aumento na demanda de energia elétrica em todo país, causando um impacto na tarifa emitida para o contribuinte regular. Assim, é imprescindível que seja realizado um estudo acerca do percentual cobrado pela Fazenda Pública, bem como para avaliar as decisões preferidas pelos Tribunais Superiores sobre o tema.

Palavras-chave - Direito Tributário. ICMS. Energia Elétrica. Repetição de Indébito Sujeito Passivo. Energia Elétrica. Consumidor. Contribuinte de Fato. Repasse. Ônus Tributário.

Sumário – Introdução. 1. Contextualização do ICMS e contratos de demanda reservada de energia elétrica. 2. O ICMS incidente nas operações de demanda reservada de energia elétrica e a tarifa de energia elétrica. 3. A Legitimidade *Ad Causam* para propositura de ação de repetição de indébito e o tema submetido ao recurso repetitivo no STJ nº 986. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Com este artigo, pretende-se discutir a possibilidade de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre a distribuição de energia elétrica.

Procura-se demonstrar o fato gerador para a instituição do imposto e aplicação pela legislação estadual em relação às distribuidoras de energia, bem como a base de cálculo utilizada para repasse do percentual ao consumidor.

Far-se-á a diferenciação entre os tipos de consumidores e as demandas oferecidas para recebimento do serviço, analisando os custos inerentes aos serviços das concessionárias para disponibilização da energia elétrica.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tema de modo a conseguir discutir a legalidade na cobrança de diferentes tarifas repassadas aos consumidores, além do estudo sobre as taxas cobradas nas contas de grandes consumidores.

O tema é controvertido na medida em que não existe jurisprudência pacífica sobre a possibilidade de cobrança de tarifa considerada como extracontratual pelos grandes consumidores, denominada TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição).

Inicia-se o primeiro capítulo sobre a instituição do ICMS e suas questões norteadoras aplicadas pelo Código Tributário Nacional e apresentando as questões técnicas relativas ao contrato de demanda contratada de energia elétrica e questões jurídicas relevantes sobre energia elétrica.

O segundo capítulo destina-se a analisar o ICMS incidente sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica para os consumidores que celebraram contrato de reserva de demanda e segue ponderando, sobre a possibilidade de cobrança do imposto na conta de energia elétrica e as alíquotas calculadas para cada tipo específico de consumidor.

O terceiro capítulo busca diferenciar as relações jurídicas que dão causa ao fato gerador do ICMS, além de tratar a questão relativa aos julgamentos controvertidos, em especial sobre a 1ª Turma e 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, bem como sobre o impacto econômico aos Estados caso seja excluída a cobrança da tarifa TUSD dos consumidores de grande demanda.

A pesquisa que se pretende realizar é de natureza qualitativa e seguirá a metodologia bibliográfica, de natureza descritiva – qualitativa e parcialmente exploratória, na medida em que tem como fontes principais a legislação, a doutrina – livros e artigos científicos – e a jurisprudência.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO ICMS E CONTRATOS DE DEMANDA RESERVADA DE ENERGIA ELÉTRICA

O denominado Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços, ICMS, já encontrava previsão legal na Constituição Federal de 1969, com redação pelo art. 23, inciso II, o qual dispunha ser de competência dos Estados e do Distrito Federal às operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Nesse período, o imposto chamado de ICM foi absorvido pela redação da Constituição Federal de 1967, porém com notórias modificações. Dentre elas a não cumulatividade do imposto caracterizada pela incidência única em relação ao valor total da mercadoria ou pela incidência acrescida em cada operação.

Esclarece o doutrinador Kiyoshi Harada ¹sobre a modificação do imposto:

O ICM é um imposto de caráter não cumulativo, classificável na segunda das modalidades referidas. Realmente, por imposição constitucional, o montante do imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado deverá ser abatido do imposto apurado nas saídas das mercadorias. Daí da inconstitucionalidade de leis estaduais, vedando o “crédito” do ICM pago em outro Estado, ensejando o reaparecimento das “guerras tributárias” entre os Estados, existentes na Reforma Tributária.

O imposto passou a ser calculado pela diferença entre o valor pago na entrada das mercadorias com as demais operações para saídas dos estabelecimentos. Efetua-se um cálculo entre as entradas e saídas ou créditos e débitos, com intuito de garantir a contabilização devida do imposto aos contribuintes.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o imposto teve sua incidência ampliada com abrangência de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, acrescido a nova denominação ICMS. Em regra, o imposto tem função fiscal, sendo uma fonte de rendimentos para os Estados e o Distrito Federal, com instituição pelo art. 155, inciso II, da CRFB/88.

Como fato gerador é imprescindível analisar o conceito individual dos ativos definidos pela norma, sendo eles: circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Neste sentido, define Kiyoshi Harada ²sobre a circulação de mercadorias:

Apesar de o texto constitucional vigente não mais fazer referência a operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por “produtores, industriais e comerciantes”, o caráter mercantil do imposto ficou evidenciado pela expressão “operações relativas à circulação de mercadorias,

Prossegue Harada ³ dissertando sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além do conceito de prestação do serviço de comunicação:

Só é preciso considerar que são tributáveis apenas e tão somente os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que esses serviços tenham se iniciado no exterior. Demais serviços e também os de transporte intramunicipal são de competência tributária dos Municípios. Não se confunde a prestação de serviço de comunicação, objeto de tributação pelo ICMS, com o ato de estabelecer uma comunicação que está fora do campo de incidência de qualquer imposto, ICMS ou ISS, porque essa comunicação não se reveste de caráter mercantil.

¹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p.04.

² HARADA, *op.cit.*, p. 17.

³ HARADA, *op. cit.*, p. 27.

O ICMS é tributo lançado por homologação, ou seja, incumbe a cada contribuinte registrar suas operações, com definições de entradas e saídas, para recolhimento mensal do montante calculado do imposto.

De acordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, da CRFB/88⁴, caberá à lei complementar definir os contribuintes do ICMS, com disposição sobre a substituição tributária e fixação de incidência e base de cálculo. Para atender ao diploma legal, o legislador instituiu a Lei Complementar nº 87/96 para definir as normas a serem aplicadas aos Estados e ao Distrito Federal.

A base de cálculo do imposto é considerada, em regra geral, como o valor relativo à operação de circulação de mercadoria ou o preço da prestação do serviço. Já a definição de contribuinte encontra-se pautada no artigo 4º, da Lei Complementar nº 87/96 ao dispor que:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.⁵

Cumprido esclarecer que o ICMS é pautado pela essencialidade em função das mercadorias e dos serviços, seguindo a regra do art. 155, § 2º, III, da CRFB/88. O referido é aplicado para impedir a instituição das alíquotas elevadas para mercadorias e produtos essenciais.

Contudo, o que seria por definição produto essencial para o ICMS?

A Constituição Federal não definiu quais mercadorias ou serviços seriam essenciais para o ICMS, porém em relação à energia elétrica verifica-se notória indispensabilidade para vivência na atual sociedade.

A energia elétrica é insumo que sofre tributação oriunda do ICMS, aplicado em sua base de cálculo, considerado constitucionalmente como mercadoria. As concessionárias utilizam redes de transmissão geradoras e distribuidoras para disponibilizar acesso à energia elétrica aos usuários.

Para Harada⁶, a cobrança majorada na alíquota do ICMS em relação à energia elétrica afronta não somente o princípio da seletividade, como também fere o princípio da razoabilidade, uma vez que essa mercadoria é considerada um dos principais meios

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 abr. 2020.

⁵ Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 mar. 2020.

⁶ HARADA, *op. cit.*, p. 27

para o desenvolvimento do país.

2. O ICMS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES DE DEMANDA RESERVADA DE ENERGIA ELÉTRICA E A TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA

Compreendidas as peculiaridades dos contratos de fornecimento de energia elétrica para unidades consumidoras do Grupo A, faz-se necessária a análise da incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias nos contratos de demanda reservada de potência elétrica.

Amilcar de Araújo Falcão⁷ conceitua o fato gerador como "o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado." O fato gerador deverá ter previsão legal e ser um fato econômico de relevância jurídica.

Conforme dispõe o artigo 155, II⁸ da Constituição da República Federativa do Brasil compete à União aos Estados instituírem impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Assim, a hipótese de incidência do ICMS é a circulação de mercadorias.

Importante salientar que a circulação de mercadorias que constitui a hipótese de incidência do IMCS não é a simples movimentação física de bens móveis. É necessária, para a configuração da hipótese de incidência de tal imposto, a existência de circulação jurídica que envolva transmissão de titularidade da mercadoria, que pode ser conceituada como bem móvel sujeito à mercancia.

Somente considerar-se-á ocorrido o fato impositivo do ICMS no momento em que for realizada uma circulação jurídica que envolva a transmissão de titularidade de mercadoria. Se ausente qualquer um desses elementos, não haverá fato impositivo capaz de fazer nascer uma obrigação tributária.

Conforme ensina Roque Antônio Carrazza⁹,

Em termos sintéticos, podemos concluir que a materialidade (o núcleo) da hipótese de incidência do ICMS deve ser – porque assim o exige a Carta Constitucional – o ato de realizar operações (negócios jurídicos) mercantis. O ICMS é, portanto, um tributo que incide sobre o negócio jurídico (realizado por comerciante, industrial produtor ou assemelhado) ensejador da transferência de uma mercadoria.

Depois de compreendido o fato gerador do ICMS, é premente a análise da base

⁷ FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras. 1964.

⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 abr. 2020.

⁹ CARRAZZA, Antônio, *ICMS*, 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p.242-243.

de cálculo do tributo.

Base de cálculo de um tributo é sua expressão econômica, é uma ordem de grandeza utilizada para medir o fato gerador e realizar o cálculo do crédito tributário a ser recolhido. Assim, a base de cálculo do tributo deve, necessariamente, guardar relação com seu fato gerador. A correlação entre fato gerador e base de cálculo é, segundo Roque Antonio Carrazza¹⁰, uma garantia do contribuinte, uma vez que a falta de coerência entre ambos torna o imposto incobrável.

De acordo com Ricardo Lobo Torres¹¹, a base de cálculo de um tributo pode ser expressa por grandezas numéricas ou por seu valor monetário. No segundo caso, esse valor monetário poderá representar o valor do bem – venal fundiário ou locativo – ou seu preço.

Sendo o ICMS um imposto sobre circulação de mercadoria, sua base de cálculo será expressa por seu valor monetário que, no caso, será o valor da operação mercantil que resultou na troca de titularidade do bem.

Como energia elétrica é considerada mercadoria pelo ordenamento jurídico brasileiro, incidirá ICMS sobre operações que envolverem circulação jurídica com transmissão da titularidade da energia elétrica.

Note-se que o fato gerador do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica é idêntico aos demais casos de circulação de mercadoria. No caso da energia elétrica, será considerada havida troca de titularidade quando a energia ultrapassar o ponto de entregar, definido pelo art. 14 da Resolução 414 da ANEEL¹² como a conexão entre o sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora. Dessa forma, somente haverá transmissão da titularidade e, conseqüentemente, o fato imponible, quando a energia elétrica ultrapassar o ponto de entrega.

Assim sendo, como a base de cálculo do tributo deve guardar relação com seu fato gerador, o valor da operação será o valor da tarifa equivalente a demanda de potência efetivamente utilizada – que saiu da rede de distribuição e ingressou na unidade consumidora pelo ponto de entrega –, e não o valor da tarifa equivalente ao contrato celebrado.

No mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 960.476, julgado em 11 de março de 2009¹³, considerando indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada e não

¹⁰ CARRAZZA, op.cit

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2010.

¹² ANEEL. Disponível em: < <http://www.aneel.gov.br> >. Acesso em: 10 abr. 2020.

¹³ https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?Link=ATC&sSeq=28888203&sReg=201101091830&sData=20130611&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 20 fev. 2020.

utilizada. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA.

1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que "o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos", 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". Afirma-se, assim, 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".

2. Na linha dessa jurisprudência, é certo que "não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia de demanda reservada de potência". Todavia, nessa mesma linha jurisprudencial, também é certo afirmar, a contrario sensu, que há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica efetivamente utilizada pelo consumidor.

3. Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada.

4. No caso, o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada, mas não utilizada.

5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

O presente capítulo demonstrou que a base de cálculo do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica decorrente de contrato de demanda reservada de potência é composta apenas pela tarifa equivalente a demanda de potência efetivamente utilizada, sendo indevida a incidência sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada e não utilizada. Havendo cobrança indevida de tributo, nasce o direito à repetição de indébito.

3. A LEGITIMIDADE *AD CAUSAM* PARA PROPOSITURA DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E O TEMA SUBMETIDO AO RECURSO REPETITIVO NO STJ Nº 986

Passa-se a questão da legitimidade do consumidor para pleitear repetição de indébito de ICMS sobre o serviço de energia elétrica.

Destaca Aliomar Baleeiro¹⁴, *verbis*:

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, §3º, e 155, §2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte *de iure*. Ao contrário, por meio do princípio da não cumulatividade, garante que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial, produtor ou prestador de serviço). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.

O raciocínio jurídico é simples. Se a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar com o imposto incidente sobre as operações que realizar, o imposto relativo às compras por ele efetuadas, então ela assegura, como de resto o fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Assim, todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto, o princípio consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante industrial ou produtor); o ICMS por licença constitucional onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto.

E continua:

Como se observa, falamos de repercussão jurídica, e não de repercussão econômica. Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas das vezes não ocorre. Trata-se de simples presunção que fundamentou a norma. Pode se dar, ao contrário, que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria em condições tão favoráveis, que, apesar de o imposto lhe ter sido destacado na fatura de compra, o encargo econômico foi transferido para trás, contra o seu fornecedor, que lhe cedeu o bem pelo custo ou abaixo do custo. O fato econômico, não obstante, em nada interfere com o princípio da não cumulatividade, mantendo-se integral e perfeito o direito à compensação do contribuinte adquirente, que sofreu tão somente repercussão jurídica, comprovada pelas notas fiscais de entrada. Bem se vê que os institutos econômicos são inspiradores das normas jurídicas, mas são por ela transformados em fatos jurídicos próprios (diferentes). É dentro desse contexto que deve ser compreendido o art. 166 do CTN. Tributos que, por sua natureza jurídica, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza a repercussão. Por tais circunstâncias, o contribuinte que pagou o que não era devido poderá pleitear a restituição, conferindo-lhe o art. 166 o encargo de demonstrar que, naquele caso, excepcionalmente, não se deu a transferência financeira do encargo, ou que está devidamente autorizado pelo terceiro que sofre a translação, a requerer a devolução¹⁵.

Partindo dessa premissa, resta claro que para o contribuinte de direito buscar repetição de indébito, no tocante aos tributos indiretos, como no presente caso o ICMS, deverá provar com base nos requisitos elencados pelo art. 166 do CTN⁹, que assumiu o

¹⁵ BALEEIRO, op. cit., p. 1299-1300

encargo financeiro ou, que possui autorização expressa do contribuinte de fato, no caso de repasse do referido encargo.

Contudo, no caso específico da energia elétrica, quem sofre o encargo econômico é o consumidor final, assumindo assim a condição de Contribuinte de fato e de direito, possuindo, de igual forma, direito e legitimidade para pleitear, em nome próprio junto ao Poder Judiciário, eventual repetição de indébito sobre valores pagos indevidamente.

Vale frisar que a Concessionária é mera responsável pelo recolhimento do tributo, e, por conveniências, não irá reclamar a cobrança de alíquota majorada indevidamente de ICMS, já que a mesma é repassada ao consumidor final.

No entanto, cumpre destacar que o STJ já negou a legitimidade ativa ao contribuinte de fato para pleitear a restituição¹⁶, conferindo o direito tão somente ao contribuinte de direito no tocante aos tributos indiretos.

Todavia, afastar a legitimidade do consumidor afronta diretamente seu direito de ação, garantido constitucionalmente pelo artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB/1988, o que é veementemente repudiado pelo universo jurídico.

Sendo garantia constitucional de cunho fundamental, resguardado através de cláusula pétrea da Constituição da República Federativa do Brasil, não é possível restringir o acesso do consumidor, que sofreu o encargo econômico de valores indevidos à justiça.

Não bastasse, cumpre ressaltar que nos tributos indiretos ocorre o fenômeno da repercussão tributária, ou seja, o tributo embute-se no preço e é transferido para o último ator da cadeia de circulação da mercadoria, no caso o consumidor final, o adquirente da mercadoria ou tomador do serviço.

Quem paga uma quantia indevidamente e tem decréscimo em seu patrimônio tem legitimidade pra pleitear a devolução, pois o Direito veda o enriquecimento indevido. Se não é o contribuinte de direito quem efetivamente paga o tributo, não tem ele, de regra, legitimidade para postular a repetição. Entretanto, evidenciada a circunstância da impossibilidade de transferência do custo em razão das características do mercado, a legitimidade passa a ser do contribuinte de direito. Essa a interpretação razoável do art. 166 do CTN.

Nessa esteira, mister ressaltar o entendimento de Roque Antonio Carrazza¹⁷ sobre ICMS e as operações relativas à Energia Elétrica, *verbis*:

Embora as operações de consumo de energia elétrica tenham sido equiparadas

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 1248842/PR. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=28888203&sReg=201101091830&sData=20130611&sTipo=5&formato=PDF. Acesso em: 20 fev. 2014.

¹⁷ CARRAZZA, Antônio, *ICMS*, 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 213-215.

a operações mercantis, *elas se revestem de algumas especificidades, que não podem ser ignoradas*. 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*). Logo, o ICMS-Energia Elétrica levará em conta todas as fases anteriores que tornaram possível o consumo de 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. A Distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de responsável pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, elas, no caso, pagas tributam a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS nas duas acepções possíveis: Contribuinte de direito (por integrar o pólo passivo da obrigação tributária correspondente) e Contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).

Atualmente, corroborando com a presente tese, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob o regime dos recursos repetitivos, patenteou o entendimento de que diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade processual para questionar a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, com fundamento no art. 7º, II, da Lei 8.987/1995, não obstante as disposições do art. 166 do CTN, que veiculam regra geral de legitimidade apenas ao contribuinte de direito.

Diante do questionamento acerca da legalidade na inserção das tarifas na base de cálculo do imposto, a questão foi alvo de inúmeros processos propostos por consumidores de demanda livre. Com o julgamento do Agravo em Recurso Especial 1.163.020¹⁸, em março/2017, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu pela maioria sobre a possibilidade de incidência do ICMS nas tarifas de distribuição de energia elétrica.

No voto vencedor, o relator Ministro Gurgel de Faria justificou que todo o processo de fornecimento da energia elétrica é elaborado por uma composição a partir do fato gerador, portanto não poderia haver exclusão da base de cálculo do imposto, sendo indissociável, prosseguiu afirmando que considerar o provimento do recurso acarretaria uma vantagem para o consumidor de demanda livre, visto que haveria exclusão do custo vinculado à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS, enquanto os consumidores cativos permaneceriam com a cobrança em sua

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº 1.163.020*. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201163020>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

integralidade.

Restaram vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa, após a publicação da decisão, a parte recorrente ingressou com embargos de divergência na Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça.

O caso foi redistribuído para o colegiado do Tribunal, sendo recebido pelo relator Ministro Herman Benjamin que considerou a relevância da matéria e inseriu o julgamento no rito dos recursos repetitivos.

Segue Ementa do voto proferido nos embargos de divergência¹⁹:

RECURSOS ESPECIAIS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. RITO DOS ARTIGOS 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015. RESP 1.699.851/TO, RESP 1.692.023/MT E ERESP 1.163.020/RS. ADMISSÃO.

1. Admitida a afetação da seguinte questão controvertida: "inclusão da Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS".
2. Autorização do colegiado ao Relator para selecionar outros recursos que satisfaçam os requisitos para representarem a controvérsia.
3. Recursos submetidos ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015.

A solicitação para apreciação da matéria no incidente de resolução de demandas repetitivas, IRDR, teve como base a importância da discussão e reflexo na economia dos Estados, além de existir uma controvérsia entre a Primeira e a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, logo após o julgamento da Primeira Turma, houve manifestação da Segunda Turma sobre o mesmo mérito através dos Recursos Especiais 1.76.499 e 1.680.759, proferido em maio/2017. Em ambos os casos, o entendimento da Segunda Turma foi em reafirmar que as tarifas não integram a base de cálculo do ICMS.

Segundo voto do Ministro Herman Benjamin²⁰, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado sobre a não aplicabilidade de tarifa de transmissão na base de cálculo do ICMS.

Diante das controvérsias, a proposta de afetação elaborada pelo relator foi acolhida pela maioria do Colegiado, a questão foi cadastrada com o número 986²¹ para ser acompanhada como recurso repetitivo na página do Superior Tribunal de Justiça, com suspensão nacional dos processos com matérias relativas, individuais ou coletivos.

Os processos cadastrados no incidente de resolução de demandas repetitivas são: RESP 1.692.023/MT, RESP 1.699.851/TO e ERESP 1.163.020/RS; são partes nos

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº 1.163.020*. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1661789&num_registro=200902055254&data=20171215&formato=PDF>. Acesso em: 10 abr. 2018.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RESP nº 1.680.759*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1680759&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

²¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Repetitivos e IAC*. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=10&i=1&tt=T>. Acesso em: 10 abr. 2020.

processos cadastrados no incidente nº 986 do Superior Tribunal de Justiça: Random S/A Implementos e Participações e Estado do Rio Grande do Sul, no ERESP 1.163.020/RS; Restaurante Dom Vergílio Ltda. e Estado do Tocantins, no RESP 1.699.851/TO; e Elton Carvalho da Silva e Estado de Mato Grosso, no RESP 1.692.023/MT.

A repercussão geral foi negada pelo Supremo Tribunal Federal por entender que não haveria questão constitucional a ser dirimida, assim consignada: Tema 956/STF - Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica.

Dessa forma, os contribuintes de demanda livre e os Estados Membros aguardam decisão definitiva pelo Superior Tribunal de Justiça, pois haverá aplicabilidade em processos similares.

Uma das discussões sobre o tema é o sistema de fornecimento de energia elétrica, que envolve geração, distribuição e transmissão. Sendo assim, alega-se que existe uma separação nas fases do procedimento, pois as distribuidoras recebem das companhias de transmissão um suprimento destinado ao abastecimento de energia elétrica.

Esse entendimento é reforçado pela previsão da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, ademais, os consumidores de demanda livre podem contratar diretamente com as empresas geradoras de energia, é o chamado mercado livre de energia.

Refutando esses argumentos, os Estados Membros e o Distrito Federal entendem que é impossível apurar a divisão das etapas do fornecimento que estão diretamente ligadas ao consumo, portanto a base de cálculo do ICMS deve incluir todos os custos do procedimento.

Igualmente, ainda que seja possível a compra direta de energia elétrica, afirmam que não haveria exceção à regra do art. 34, §9º, do ADCT²², que assim dispõe:

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 n.º 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

²²BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constitucao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 10 abr 2021.

Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

Outro ponto dirimido é o impacto financeiro causado caso sejam excluídas as tarifas da base de cálculo do ICMS. A questão é tratada com imensa cautela pelos Estados Membros e pelo Distrito Federal, visto que se estima um percentual de 44% de arrecadação sobre o valor do ICMS calculado sobre as tarifas, cuja média é de 14 (quatorze) bilhões de reais.

Além disso, os Estados Membros e o Distrito Federal deveriam restituir os contribuintes de demanda livre em valores referentes aos últimos cinco anos de recolhimento de ICMS, impactando um prejuízo de bilhões para os entes. Sobre as questões relacionadas à perda de arrecadação, alguns juristas expõem opinião que se trata meramente de pressão política dos entes, visto que possível perda de faturamento não pode ser margem para prática da ilegalidade.

É o mesmo entendimento compartilhado pelo doutrinador Harada²³:

Não pode o Estado em nome de uma política tributária assentada no critério da arrecadação mais rendosa e a custo zero, insusceptível de sonegação, sobrecarregar o consumo de energia elétrica e o serviço de comunicação igualmente atingido pela exacerbação da carga tributária, invertendo e pervertendo o princípio da seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Assim sendo, não poderia o Judiciário assentar a tese que a tributação deve prosseguir ainda que ilegal por alegada crise financeira dos Estados Membros e do Distrito Federal.

CONCLUSÃO

A temática encontra-se pendente de julgamento no incidente de resolução de demandas repetitivas, sem previsão de pauta da sessão pelo Superior Tribunal de Justiça. Esta pesquisa constatou a existência de um conflito com grandes proporções jurídicas, capaz de impactar a arrecadação tributária de um ente federativo com impossibilidade de cobrança de tarifa na base de cálculo do imposto.

De um lado, têm-se os argumentos dos consumidores de demanda livre que afirmam ilegalidade na cobrança; de outro, existem os Estados Membros que sustentam a impossibilidade de dissociação do consumo de energia elétrica e temem o impacto financeiro com a suspensão da cobrança.

No decorrer da pesquisa, restou demonstrado que a energia elétrica é considerada como mercadoria, portanto passível de aplicabilidade do ICMS.

²³HARADA, *op. cit.*, p. 27

Não obstante, o regime de concessão abarca dois tipos de consumidores da mercadoria que possuem modalidades de cobranças em diferentes formas.

Os consumidores de demanda livre podem negociar diretamente com as distribuidoras de energia elétrica; enquanto os consumidores cativos não podem negociar os contratos com as concessionárias.

Ocorre que os consumidores de demanda livre sofrem aplicabilidade das tarifas de transmissão denominadas TUSD e TUST, as quais são inseridas na base de cálculo do ICMS que compõe o valor final da conta de energia elétrica. As inclusões das tarifas elevam o custo final pago pelo consumidor de demanda livre.

Pautando-se nas etapas do sistema de energia, a questão foi alvo de inúmeras ações judiciais objetivando a exclusão das tarifas na base de cálculo do imposto de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal.

Diante da controvérsia existente no Superior Tribunal de Justiça, a questão foi suscitada para o incidente de recurso repetitivo, o que foi aceito pelo colegiado.

Diverge-se o julgado da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, com o julgado da 2ª Turma, com relatoria do Ministro Hermam Benjamim, que também é o relator do recurso repetitivo.

Em defesa pela incidência, o Ministro Gurgel de Faria destacou que a transmissão/distribuição da energia não deve ser considerada como atividade meio, mas como fato inerente ao próprio fornecimento. Portanto, não existe a possibilidade de dissociação das etapas do fornecimento, eis que compõem toda operação até o recebimento do serviço pelo consumidor final.

Logo, tendo em vista que o custo da TUSD é intrínseco à fase de distribuição da energia elétrica para o consumidor de demanda livre, deverá compor a base de cálculo do ICMS.

Ademais, em atenção ao Princípio da Igualdade, consagrado pela Constituição Federal, conceder um tratamento desigual para contribuintes que se encontram em situação semelhante, pois ambos pretendem a aquisição de energia elétrica. Dessa forma, haveria uma prejudicialidade para os consumidores cativos que permaneceriam com pagamento do ICMS sobre o valor total da operação.

Portanto, é de extrema necessidade que o caso seja analisado pela Corte Especial, não cedendo às pressões políticas, visando garantir a segurança jurídica sobre o tema.

Por esse ponto, consubstancia-se a conclusão da pesquisa sobre a possibilidade de inclusão das tarifas na base de cálculo do ICMS.

Em que pese o disposto expressamente nos artigos 121, 122, 165 e 166 do Código Tributário Nacional, determinando o conceito de sujeito passivo da relação tributária e a legitimidade ativa exclusiva do contribuinte de direito para propositura da

ação de repetição de indébito, a realidade dos fatos impõe a necessidade de reconhecimento de uma exceção à regra da legitimidade ativa.

A concessão de serviço público em que há monopólio estatal – como é o caso do serviço de fornecimento de energia elétrica – implica incidência de regras de Direito Administrativo às relações entre partícipulas, no caso entre concessionária e consumidor. Essas regras de Direito Administrativo impõem valores tarifários, qualidade mínima do serviço e direito dos usuários à essas relações.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 abr. 2020.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 30 jun. 2020.

_____. *Ato das disposições constitucionais transitórias*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 30 jun 2021.

_____. Decreto 62.724, de 17 de maio de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D62724compilado.htm>. Acesso em: 19 abr. 2016.

_____. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 02 mar. 2021

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 mar. 2021

_____. Resolução Normativa 414 Aneel, de 09 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf>>. Acesso em: 19 abr.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/>>. Acesso em: 10 abr. 2020.

CONJUR. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-04/urias-neto-incidencia-icms-tarifa-energia-ilegal#author>>. Acesso em: 10 jun. 2021.

_____. *ABRACEEL*. Disponível em: <<http://www.abraceel.com.br>>. Acesso em: 10 jun. 2020.

_____. *ANEEL*. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2020.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CARRAZZA, Antônio, *ICMS*, 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Financieiras. 1964.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2010.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
DECLARAÇÃO DE AUTORIA E TERMO DE RESPONSABILIDADE PARA ENTREGA DE
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

UO:

SEMON

IMPORTANTE: Sempre verifique no site do TJRJ se a versão impressa do documento está atualizada.

Declaro que o Trabalho de Conclusão de Curso com o título: A legitimidade do consumidor para pleitear repetição de indébito em decorrência de cobrança de ICMS na tarifa de energia elétrica com análise das questões norteadoras que culminaram no recurso repetitivo do STJ nº 986 é de minha autoria e assumo inteira responsabilidade pelo seu conteúdo, formatação e aspectos formais, de acordo com o Caderno de Normas da EMERJ vigente nesta data.

Declaro ainda que:

- a) O Trabalho de Conclusão de Curso acima intitulado não foi publicado ou utilizado pelo(a) autor(a), em parte, na íntegra ou com conteúdo similar em outros meios de comunicação ou outras instituições, uma vez que foi produzido com exclusividade para cumprir exigência do curso de pós-graduação da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro;
- b) não existem transcrições, em qualquer parte do trabalho, de outras produções de qualquer natureza, razão pela qual assumo qualquer responsabilidade civil ou criminal em decorrência de plágio ou de violação de direitos autorais;
- c) foram feitas todas as indicações, em nota de rodapé e nas referências, consoante orientação das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), das fontes da pesquisa, mesmo que constituam mero parâmetro de estrutura do conteúdo que deu corpo à redação do artigo científico acima intitulado.

A presente declaração foi firmada por aceite digital pelo(a) aluno(a) WESSLEY RODRIGO DA SILVA GOMES, CPF 044.850.147-38, no dia 26/07/2021, às 17:45:00 hrs.