

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO**

TACIO MELONI LOPES

A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS TARIFAS DE ENERGIA TUSD E TUST

SÃO PAULO

2019

TACIO MELONI LOPES

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: EDUARDO DE MORAES SABBAG

São Paulo

2019

TACIO MELONI LOPES

A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS TARIFAS DE ENERGIA TUSD E TUST

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em : ___ / ___ / _____

BANCA EXAMINADORA

Examinadora: Ana Flávia Messa

Examinador: Eduardo de Moraes Sabbag

Examinadora: Irene Patrícia Nohara

A Ástrid, minha companheira, que vem me apoiando a cada nova etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pois sem ele nada seria possível.

Agradeço ao professor Eduardo de Moraes Sabbag, pelas aulas incríveis, que me despertaram o amor ao direito tributário, bem como pela sua orientação, pois sem ela esse trabalho não seria possível.

Agradeço a Ástrid, minha companheira, que me ajudou na pesquisa e redação deste trabalho.

Agradeço a minha irmã, Taisa, que me ajudou com a redação deste trabalho, bem como na revisão do texto.

Agradeço aos amigos que fiz durante a minha graduação, amizades forjadas nas intempéries destes últimos 5 anos, que levarei para o resto da minha vida.

Por fim agradeço a minha família, pois sem o seu apoio incondicional esta graduação não seria possível.

O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.

José de Alencar

RESUMO

O presente trabalho busca, por meio da análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial tecer um panorama jurídico acerca do tema concernente à incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e de Distribuição (TUSD) de Energia Elétrica.

A discussão acerca do tema em questão gravita em torno do momento da efetiva transmissão da posse da energia, em outras palavras, da ocorrência do fato gerador do ICMS, se o fato ocorreria antes ou depois da energia ter percorrido a rede elétrica, definindo dessa forma se o imposto estadual incidiria sobre as tarifas supramencionadas.

Ademais, a relevância do tema é inquestionável visto que, em 2017, foi reconhecida a repercussão geral da tese de exclusão das tarifas TUSD e TUDT da base de cálculo do ICMS pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Assim, após a análise e interpretação dos materiais referentes a esta temática, busca-se a definição e, conseqüentemente, uma resposta satisfatória para o deslinde desse embate jurídico.

Palavras chave: ICMS, TUST, TUSD, Energia elétrica, tarifas.

ABSTRACT

The present work seeks, through legislative, doctrinal and jurisprudential analysis, to provide a legal overview on the subject concerning the incidence of the Tax on operations of transmission and Circulation of Goods and services provision of Transport and Communication Interstate and Intermunicipal (ICMS) in the Tariffs. of Transmission (TUST) and Distribution (TUSD) on the Use of Electric Power Systems.

Furthermore, the discussion gravitates around the exact moment of transmission of energy possession, in other words, the occurrence of the ICMS taxation event, if the event would occur before, or after the energy crosses the electricity grid, thus defining whether the state tax would apply to the above tariffs.

Moreover, the relevance of the theme is unquestionable, since the general repercussion of the thesis, concerning the exclusion of the tariffs from the ICMS tax base was recognized by the Justice Superior Court (STJ) in 2017.

Thus, after the analysis and interpretation of materials related to this theme, the final objective of this project is to find a definition and consequently, a satisfactory answer to this legal clash.

Keywords: ICMS, TUST, TUSD, electric power, tariffs.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. TRIBUTO E CONSTITUIÇÃO.....	11
1.1 Conceito de tributo na legislação tributária brasileira.....	12
1.2. Competência tributária.....	15
1.3. Interpretação da legislação tributária sob a luz do art. 110 do CTN.....	18
1.4. Da hipótese de incidência e do Fato Gerador da Obrigação Tributária.....	19
2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	22
2.1. Princípio da Legalidade Tributária.....	23
2.2. Princípio da Anterioridade Tributária.....	24
2.3. Princípio da Isonomia Tributária.....	28
2.4. Princípio da Irretroatividade.....	30
3. IMPOSTOS.....	33
3.1. ICMS e Energia.....	34
4. TAXAS E TARIFAS.....	38
4.1. TUSD e TUST.....	40
5. A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS VALORES DAS TARIFAS TUSD E TUST.....	42
5.1. A não incidência de ICMS sobre a TUSD e a TUST.....	42
6. JURISPRUDÊNCIA.....	45
CONCLUSÃO.....	52
BIBLIOGRAFIA.....	53

INTRODUÇÃO

O atual cenário jurídico brasileiro demonstra uma necessidade crescente de evolução do direito e do método pelo qual ele é exercido, facilmente podemos notar tal modificação pela importância que decisões judiciais têm tomado em relação as vidas da sociedade brasileira, isto ocorre em razão do aumento da complexidade das relações humanas, ocasionado pelo advento de novas tecnologias.

As legislações simplesmente não conseguem acompanhar as mudanças da sociedade, desta forma a população recorre ao judiciário, cabendo a este a interpretação das novas realidades em face do arcabouço normativo antigo.

O caso o qual será abordado no presente trabalho se encontra em situação semelhante, pois, conforme restará demonstrado, a legislação acerca do tema é robusta, ocorre que, apesar da existência dessas normas tratando acerca do tema a vários anos, uma nova face da questão foi levantada e levada aos tribunais pátrios e será objeto de análise por esse trabalho.

Trata-se da não incidência do ICMS sobre as tarifas de Transmissão e Distribuição de energia elétrica, trata-se em verdade da possibilidade da cobrança daquele imposto sobre as tarifas responsáveis pela manutenção dos sistemas de transmissão e de distribuição da concessionária de energia elétrica.

Insta salientar que a abrangência do tema é tal qual o volume de energia consumido em escala nacional, tendo em vista que o imposto acima referido é arrecadado de maneira conjunta ao pagamento da fatura de energia elétrica, desta forma, todo e qualquer consumidor de energia elétrica do Brasil é afetado por tal cobrança.

Dessa forma, visando a maior compreensão do tema, o primeiro capítulo será direcionado a uma introdução acerca dos tributos, bem como, quais entes possuem competência para instituí-los no panorama da legislação brasileira, com enfoque principalmente na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Nesse capítulo também será abordado o conceito de tributo, a interpretação da norma tributária e a análise da hipótese de incidência e do fato gerador da obrigação tributária.

Ato contínuo, no segundo capítulo serão analisados alguns princípios tributários, as principais pilastras do ordenamento jurídico tributário, responsáveis pela coesão e correta interpretação da legislação tributária.

No terceiro capítulo, o tema orbitará na temática dos Impostos, tendo como principal objeto o ICMS, abordando principalmente a sua incidência sobre a energia elétrica.

Outrossim, o quarto capítulo é dedicado ao estudo das taxas e tarifas, versando acerca da diferença entre esses institutos, nesse capítulo também serão conceituadas as tarifas de transmissão e distribuição de energia em face da legislação específica.

O tema central deste trabalho será abordado nos últimos dois capítulos, cabendo ao primeiro a análise aprofundada acerca do tema, conceituando os seus principais pontos, de forma a tecer uma conclusão acerca do assunto tratado utilizando, para tanto, da envergadura teórica construída ao longo da leitura do texto.

Por fim, no sexto e último capítulo será analisado o histórico jurisprudencial acerca do objeto desse trabalho no Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, onde o tema se encontra sob análise até a presente data, comentando cada decisão em face da legislação e doutrina elencados ao longo da pesquisa.

1. TRIBUTO E CONSTITUIÇÃO

A necessidade de tributação das atividades humanas nasce com o crescimento dos primeiros aglomerados sociais, pois o volume populacional e as diferenças dos indivíduos que compõe esta sociedade resulta na eclosão de conflitos, em um número diretamente proporcional à complexidade das relações que permeiam essa sociedade em transformação.

Entretanto, com a formação dos Estados um novo problema surgiu: como efetuar a manutenção de algo tão grande e complexo, como manter a qualidade do serviço prestado e sempre buscar o melhor para a sociedade?

Os grandes estadistas do passado encontraram a sua resposta junto ao cerne do problema, a própria razão da existência deste Estado, no seu povo. Uma vez que a existência do Estado estava vinculada diretamente com a população daquela sociedade, nada mais justo do que a própria sociedade financiar a máquina estatal.

Um dos métodos encontrados para tanto foi a tributação, método tão eficaz que é utilizado até a presente data.

O tributo, desde sua concepção, possui como conceito a arrecadação de valores objetivando o financiamento do Estado, servindo como garantidor dos recursos desse e, dessa forma, o instrumentalizando para alcançar os seus objetivos.

Por sua vez, os objetivos estatais são reflexos dos anseios da sociedade que legitimam o Estado, portanto se adaptam conforme a necessidade daquela.

Para isso, torna-se necessária a tributação, que objetiva financiar o Estado na busca de seus objetivos primordiais, nas palavras de Ana Flavia MESSA: “O Estado tem de cobrar tributo para arrecadar recursos necessários no sentido de manter o seu encargo, compromisso e missão de defender, conservar e aprimorar os interesses da coletividade.”¹

Nos tempos atuais, tendo em vista a Constituição Federal – CF vigente, esse direito à liberdade individual e às posses materiais são considerados direitos de primeira geração juntamente com os direitos civis, seriam estes os chamados direitos negativos, pois exigem uma inação, ou melhor dizendo, uma abstenção do Estado, visto que eles impedem a intervenção do Estado na vida privada.

Logo após se elencam os direitos de segunda geração, também chamados de direitos positivos, pois estes exigem ação, o investimento estatal, entre eles se elencam o direito à saúde, educação, moradia, entre outros.

¹ MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**/Ana Flávia MESSA. 7ª ed. São Paulo: Rideel. p. 81.

Por fim, são elencados os direitos da chamada terceira geração, voltados à coletividade humana, esta geração de direitos compreende os direitos usufruídos e compartilhados pela humanidade de maneira ampla, abarcando o direito à paz, comunicação, ao meio ambiente, entre outros.

Nas palavras do constitucionalista José Afonso da Silva os direitos fundamentais podem ser classificados tanto quanto a geração, quanto ao conteúdo, vejamos:

De acordo com o critério do conteúdo, teremos: (a) direitos fundamentais do *homem-indivíduo*, que são aqueles que reconhecem autonomia aos particulares, garantindo iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado, por isso são reconhecidos como *direitos individuais*, como é de tradição do Direito Constitucional brasileiro (art. 5º), e ainda por *liberdades civis* e *liberdades-autonomia* (liberdade, igualdade, segurança, propriedade); (b) direitos fundamentais do *homem-nacional*, que são os que têm por conteúdo e objeto a definição da nacionalidade e suas faculdades; (c) direitos fundamentais do *homem-cidadão*, que são os direitos políticos (art. 14, direito de eleger e ser eleito), chamados também *direitos democráticos* ou *direitos de participação política* e, ainda, inadequadamente, liberdades políticas (ou *liberdades-participação*), pois estas constituem apenas aspectos dos direitos políticos; (d) direitos fundamentais do *homem-social*, que constituem os direitos assegurados ao homem em suas relações sociais e culturais (art. 6º: saúde, educação, seguridade social etc); (e) direitos fundamentais do *homem-membro de uma coletividade*, que a CF adotou como *direitos-coletivos* (art. 5º); (f) uma nova classe que se forma é a dos direitos fundamentais ditos de terceira geração, direitos fundamentais do homem-solidário, ou direitos fundamentais do gênero humano (direito à paz, ao desenvolvimento, comunicação, meio ambiente, patrimônio comum da humanidade).²

Outrossim, os tributos evoluíram paralelamente com a evolução do Estado e a necessidade de financiamento destas novas atividades atribuídas a ele, no intuito de cumprir estas obrigações, o mesmo instituiu os tributos como forma de arrecadação, como exemplo podem ser citadas as taxas que, conforme será esmiuçado adiante, importam em um valor a ser pago tendo em vista uma contraprestação estatal.

1.1 Conceito de tributo na legislação tributária brasileira

O modelo de Estado e governo adotado pela atual sociedade brasileira é o Estado Social Democrático de Direito, e este, de acordo com o texto constitucional é regido sob a sistemática dos direitos fundamentais, possui como uma de suas características fundantes a

² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**/José Afonso da Silva. 39ª ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 185-186.

atuação positiva na sociedade, caracterizada pela garantia dos direitos fundamentais classificados como de segunda e terceira gerações.

Nesse diapasão, a necessidade de geração de renda por meio da tributação é de suma importância para o modelo de Estado atual, sendo um verdadeiro pilar de sustentação da máquina estatal e mantenedor das estruturas e dos serviços primordiais da nação.

A CF inclusive, em respeito à forma federativa de estado, outorga a capacidade de instituir e cobrar tributos a todos os componentes da federação brasileira, sejam estes a união, os estados ou os municípios, para que cada um mantenha a sua independência recíproca, o que, para viabilizar a cobrança dos tributos, torna necessário ao legislador realizar o esclarecimento de certos termos.

Em respeito ao disposto na Constituição, a legislador tributário definiu o conceito de tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), o qual reza que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Desse artigo extraem-se diversas características que somadas compõe o conceito de tributo para o direito pátrio, fazendo-se necessária uma análise individual de cada um desses conceitos.

Primeiramente, ao se utilizar da expressão “prestação pecuniária compulsória”, o legislador infere não somente que o tributo deve ser arrecadado na forma de pecúnia, isto é, dinheiro; como também define a obrigatoriedade dessa arrecadação, visto que o termo “prestação” infere a existência de uma obrigação do indivíduo com o Estado, não havendo necessidade da declaração de vontade por parte do contribuinte, portanto, assim que caracterizada uma relação jurídico tributária, este deve recolher o tributo obrigatoriamente.

Nesse ponto, cabe ressaltar que a compulsoriedade do tributo é justificada pela própria destinação do tributo, uma vez que os valores arrecadados pela administração pública serão revertidos para a sociedade. Dessa forma, todos os cidadãos, por integrar o Estado, possuem como obrigação o pagamento dos tributos.

A expressão seguinte utilizada pelo legislador é “em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir”, cumpre salientar a discussão doutrinária que paira sobre a aparente repetição ao se utilizar das palavras pecúnia e moeda, isso porque ambas parecem explicitar o mesmo fato: o tributo deve ser pago com dinheiro.

Outrossim, importa citar Luís Eduardo Schoueri, que define de maneira clara e precisa o porquê dessa “repetição”:

Mas se é “em moeda”, por que a expressão “ou cujo valor nela possa se exprimir”? Esse cuidado do legislador se deve ao fato de que, por vezes, o tributo não é pago, diretamente, em moeda: o contribuinte compra, com moeda, um selo ou estampilha e o tributo é pago com a utilização da última. Assim por exemplo, o selo que se põe nas embalagens de cigarros e bebidas. (...)

Assim como as prestações de fazer não são tributos, também não o são obrigações de dar, que não sejam pecuniárias. Vale lembrar que nem sempre foi assim: do ponto de vista da evolução da tributação, era comum que o tributo fosse em espécie, como o quinto do ouro, que foi exigido no Brasil colonial e que se encontra na origem da Inconfidência Mineira.

(...)

Do mesmo modo, não seriam pecuniárias (...) se fosse exigido dos produtores de açúcar que destinassem uma parte de sua produção ao Estado³

A próxima expressão contida no texto do art. 3º é “instituída em lei”, materializando, por meio desse simples conjunto de palavras o princípio da legalidade tributária, não existindo tributo sem lei prévia que assim o defina.

Sequencialmente lê-se “que não constitua sanção de ato ilícito”, isto é, o Estado está terminantemente proibido de se utilizar dos tributos como forma de pena. Entretanto poderia o Estado tributar atos ilícitos?

A resposta a esta pergunta é afirmativa, lastreada no princípio da *pecunia non olet*, brocardo latim que significa “o dinheiro não tem cheiro”, brocardo esse que nasceria de uma discussão entre o Imperador romano Vespasiano e seu filho, passagem destacada por Eduardo de Moraes Sabbag, visto que foi primeiramente descrita por Amílcar de Araújo Falcão.

Resumidamente, o filho questiona o pai acerca da manutenção dos banheiros e da taxa imposta aos cidadãos para o uso desses tendo em vista o mal cheiro, em resposta Vespasiano mostraria ao filho uma moeda que acabara de ser arrecadada e, ao cheira-la afirmaria: “*pecunia non olet*”, logo, não importava ao imperador a origem do dinheiro, apenas o seu valor intrínseco.

Para melhor compreender o assunto, destaco a explicação de Sabbag:

Sendo assim, o vetusto aforismo latino impõe, na esteira do princípio da generalidade da tributação, que todos aqueles que realizarem o fato gerador do gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.⁴

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 149.

⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 686.

Nesse sentido, como exemplo da aplicação prática do princípio da *pecunia non olet* nos dias atuais, pode-se tributar via imposto de renda os ganhos obtidos via corrupção ou tráfico de drogas, atividades evidentemente ilícitas, mas que compreendem o fato gerador desse imposto, qual seja “auferir renda”.

O próximo componente da definição de tributo é a necessidade deste ser definido previamente por lei, expressão que invoca o princípio da legalidade tributária, não podendo haver cobrança de tributo sem lei anterior a mesma, visto que, se caso assim não o fosse, esta impossibilidade de previsão ocasionaria uma grande insegurança jurídica.

Por último, o artigo 3º exige que o tributo seja cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Nesse ponto, o legislador criou uma proteção ao contribuinte, exigindo da administração pública uma série de ações previstas em lei para efetivar a validade da cobrança do tributo de seus cidadãos.

Assim, para que o Estado possa cobrar um tributo é necessário o seu lançamento prévio, isto é, um ato administrativo plenamente vinculado, atestando que o contribuinte praticou um ato passível de tributação e, portanto, deve recolher o valor devido ao fisco.

Ao ensejo da conclusão desse item, nota-se que o tributo é simplesmente uma relação obrigacional entre o contribuinte e o Estado, tendo como sua principal característica a compulsoriedade, visto que após previsto em lei, o tributo não só pode, como deve ser cobrado pela administração pública, pois esta possui a obrigação de arrecadar fundos para atender as necessidades da sociedade.

1.2. Competência tributária

A competência tributária pode ser definida como uma atribuição conferida pela CF aos entes políticos do Estado, sejam eles a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal, para a instituição dos tributos, bem como o alcance desses.

Nas palavras de Luciano Amaro:

(...) a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no

que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência (...) ⁵

A competência tributária possui como principais características a faculdade, a intransferibilidade, a incaducabilidade, a irrenunciabilidade e a indelegabilidade; não podendo o ente político competente para a instituição de um tributo transferir a competência para outro. Inclusive, mesmo que um ente federativo não exerça sua competência para a criação do tributo por um longo período de tempo, não pode outro ente apropriar-se de sua competência.

Outrossim, o art. 6º do CTN prevê que todos os entes federativos que compõem a República Federativa do Brasil, possuem a chamada competência legislativa plena, isto é, não necessitam da outorga de nenhum tipo de aprovação pelas outras pessoas jurídicas de direito público para a instituição de tributos a eles conferidos pela CF.

Nesse diapasão cumpre trazer à luz o disposto pelo art. 6º do CTN, bem como seu parágrafo único:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Assim, uma vez que a constituição prevê a outorga de competência tributária cabe apenas a entidade de direito público a faculdade da instituição deste tributo, podendo, inclusive, optar pela não instituição do tributo de sua competência.

Entretanto, uma vez que deva sempre o ente público prezar pela eficiência em todos as suas atividades, trata-se de obrigação do ente federativo a instituição de todos os impostos de sua competência, pois se existe o direito à maior arrecadação, esse deve ser garantido pelo bem da coletividade, que se beneficiará diretamente dos valores arrecadados, portanto respeitando o princípio administrativo da eficiência.

Isso porque esse princípio, localizado no *caput* do art. 37, da CF, prevê que o administrador deve agir de maneira a utilizar da forma mais eficiente possível os recursos disponíveis para a sua atuação, ocorre que não pode o gestor simplesmente ignorar os outros

³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**/Luciano Amaro. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 115-116.

princípios fundantes do direito administrativo, agindo de forma a lesar outros princípios da administração pública.

Esse princípio pode ocasionar a lesão a outros princípios devido a sua natureza, visto que trata-se de princípio extraído do direito privado, onde a eficiência é o objetivo final do ente privado. O mesmo não pode-se afirmar acerca do direito público, visto que ao almejar atingir a máxima eficiência, pode o administrador vir a sobrepujar outros princípios, assim os meios utilizados alcançariam a eficiência desejada ao custo da lesão de direitos e garantias protegidos pelos princípios afetados.

Acerca deste ponto, importante destacar a correta forma de aplicação e interpretação deste princípio dada por Irene Patrícia Nohara:

Devem-se evitar, portanto, irrefletidas comparações da eficiência exigida no setor privado com a eficiência necessária ao setor público, pois os objetivos (fins) visados são, por vezes, diferentes.

Também não se pode defender a eficiência com total ênfase nos resultados em detrimento dos procedimentos ou meios. Isso ocorre porque no Direito Administrativo os meios trazem consigo importantes garantias aos administrados. Assim, o procedimento de licitação pode representar um meio custoso e mais demorado para a Administração, mas ele objetiva garantir que as contratações públicas sejam amparadas na possibilidade de participação de todos que preencham os requisitos dos instrumentos convocatórios; no âmbito privado, é possível demitir um funcionário sem justa causa, enquanto no setor público os servidores efetivos possuem estabilidade e só podem ser demitidos nas situações previstas, garantindo-se, via de regra, a ampla defesa e o contraditório em procedimento administrativo disciplinar; a seleção para cargos e empregos no Estado não é feita por indicação ou por mero processo seletivo de análise de currículo, mas por concurso público aberto a todos os que tenham condições objetivas de participar.⁶

Conforme exarado pela passagem supratranscrita, os meios para alcançar o legalmente previsto pelo princípio da eficiência, apesar de efetivos, devem respeitar os outros princípios administrativos, responsáveis pela proteção da sociedade e de seus membros.

Assim, em que pese o princípio da eficiência, não pode um ente federativo sobrepujar a competência de outro em prol deste princípio, ou de qualquer outro, visto que estaria lesionando um dispositivo constitucional, bem como aplicando de maneira errônea um princípio administrativo.

Conforme evidenciado anteriormente, a competência trata-se da atribuição constitucional da capacidade de criação de um tributo a um ente político membro do Estado, enquanto a capacidade tributária ativa consiste na capacidade de arrecadação e fiscalização de

⁶ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**/Irene Patrícia Nohara. 8ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. P. 94.

um tributo. Enquanto a competência é intransferível e indelegável, o constituinte, visando maior praticidade, celeridade e menos gastos com a arrecadação de tributos, previu a possibilidade de transferência da capacidade tributária ativa a outro ente.

Como exemplo de transferência da capacidade tributária temos o Imposto Territorial Rural (ITR), imposto de competência da União, ocorre que, devido ao tamanho do território brasileiro, torna-se impraticável que a União empreenda esforços para recolher todo o ITR de dos contribuintes.

Dessa forma, fora estipulado na própria CF, no inciso III, do § 4º, do art. 153, que a União, “(...)poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem(...)”, Assim os Municípios podem exercer a capacidade tributária ativa no que tange ao ITR quando interessados, cobrando os tributos e facilitando em muito o seu recolhimento, visto que sua área de atuação é muito inferior a área compreendida pela União, isto é pelo território de todo Estado Brasileiro.

Portanto, a competência tributária fora criada pelo constituinte como forma de financiar os entes federativos, bem como assegurar a repartição das receitas provenientes dos tributos entre estas entidades, visando a manutenção do pacto federativo e garantindo a independência financeira entre a União, estados, municípios e Distrito Federal.

1.3. Interpretação da legislação tributária sob a luz do art. 110 do CTN

A legislação tributária, prevendo a interação com outros ramos do direito, estipulou normas para a interpretação e utilização de conceitos oriundos do direito privado, tal preceito se encontra no art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Logo, este artigo limita o legislador, seja ele municipal, distrital, estadual ou federal, de forma a obrigá-lo a respeitar o disposto no texto constitucional. Objetiva portanto, a correta aplicação da lei, garantindo solidez ao ordenamento jurídico tributário, que por meio de referida norma, se encontra atrelado a CF.

Acerca deste tema já se posicionou Eduardo de Moraes Sabbag:

Portanto, a atividade adaptadora do intérprete mostra-se demasiadamente reduzida, caso haja disciplinamento do instituto no Direito Privado. Não pode a lei, nem, muito menos, o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei.⁷

Logo, tanto para o legislador, quanto para o intérprete da lei tributária, as disposições constitucionais tratando de tributação, nos casos onde houver utilização de institutos, conceitos ou formas naturais do direito privado são inamovíveis e imodificáveis, de forma a garantir a coesão estrutural do ordenamento, bem como respeitar a hierarquia normativa estipulada pelo constituinte.

1.4. Da hipótese de incidência e do Fato Gerador da Obrigação Tributária

Para que o Estado possa justificar e, conseqüentemente efetuar a cobrança dos tributos, o constituinte estipulou a necessidade de ocorrência de um fato que justifique esta cobrança do Estado, caso contrário tratar-se-ia de confisco, atividade inconstitucional, nos termos do art. 150, IV da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Visando melhor definição do termo confisco me utilizarei da conceituação de autoria de Leandro Paulsen:

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota do imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.⁸

Assim, a vedação ao confisco trata-se de princípio oriundo ao princípio da capacidade contributiva, se estendendo a todos os tributos, sem exceções, prevê o impedimento de atuação abusiva dos entes federativos, seja na forma de tributos indevidos, seja na forma de sanções,

⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 671.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**/Leandro Paulsen. 10ª ed. rev. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado ESMAFE, 2008. p. 228.

inclusive, o confisco pode se materializar também quando ocorrer algum tipo de lesão à isonomia, vez que o tratamento desigual de pessoas em condições muito semelhantes caracteriza um excesso do fisco em relação a pessoa cobrada em maiores valores.

No tocante a este tema leciona Luís Eduardo Schoueri:

Dessa forma, o Princípio ora estudado relaciona-se com a ideia de proibição de exagero, impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que o outro (o que seria igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir a sua finalidade.⁹

Logo, para que a relação jurídico-tributária tenha legitimidade perante o sistema jurídico brasileiro, deve respeitá-lo, prevendo de maneira legal os fatos que ensejarão a cobrança dos tributos.

Nesse sentido o legislador estipulou a chamada hipótese de incidência tributária, isto é, trata-se da norma tributária abstrata, a hipótese de incidência nada mais é do que a descrição legal do fato que ensejará a instituição da obrigação tributária, segundo Sabbag trata-se do “(...)momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária”.¹⁰

Outrossim, importa salientar que a terminologia utilizada para conceituar o chamado Fato Gerador, este nada mais é do que um fato ocorrendo no plano material, podendo ter natureza jurídica ou não, de forma que a consciência do contribuinte acerca do ato que ocasionou a cobrança do tributo não é pré-requisito para a sua exigibilidade (*pecúnia non olet*).

A legislação define o fato gerador da obrigação tributária no art. 114 do CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Luís Eduardo Schoueri destaca a necessidade da aplicação conjunta do art. 114 com o inciso I do art. 116 do mesmo diploma legal, em suas palavras: “Este dispositivo é completado pelo artigo 166, segundo o qual considera-se ocorrido o “fato gerador” (...)”

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 356.

¹⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 683.

Ainda, no que tange ao fato gerador, importa destacar o conteúdo do art. 118, do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Ante exposto, grande valia possui este artigo, visto que, juntamente com o conceito de tributo compreendido no art. 3º do mesmo diploma legal, fundamentam o princípio da *pecúnia non olet*, segundo Sabbag: “De acordo com o art. 118 do CTN, são irrelevantes, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto dos atos praticados e os efeitos desses atos.”¹¹

Logo, com a ocorrência de um fato gerador ocorre a subsunção do fato a norma, isto é, assim que caracterizada a materialização da hipótese de incidência tributária na figura do fato gerador, é ocasionado o nascimento da obrigação tributária, inimportando a licitude, natureza ou objetivo do mesmo (fato), portanto, a partir dessa subsunção, surge a relação de crédito entre o Estado e o contribuinte.

¹¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 685.

2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Para melhor entendimento da matéria objeto do presente trabalho, primeiramente se faz necessária a análise dos chamados princípios tributários, responsáveis pela regência do sistema tributário nacional, garantindo a este, coesão com o sistema jurídico brasileiro.

Tamanha coesão entre estes sistemas se prova pela própria origem dos princípios tributários, possuindo a sua gênese nos princípios fundamentais que regem a CF e, conforme exposição anterior, o próprio Estado.

Os princípios em seu âmago, são pressupostos necessários para a interpretação e aplicação das normas legais, são considerados as fundações, o verdadeiro espírito da lei, expressam a vontade do legislador originário, podendo ou não serem emanados das próprias leis.

De acordo com Ana Flavia Messa, “o conceito de princípio jurídico envolve várias diretrizes que, conjugadas, formam a essência do instituto”.¹² Ocorre que o sistema jurídico tributário brasileiro, assim como o sistema jurídico brasileiro, possui diversos princípios que possuem como principal função balizar o entendimento do jurista, tratam-se, em verdade, de ferramentas.

Entretanto, nem sempre os princípios possuem concordância entre si, necessitando que o aplicador do direito analise o caso concreto e atribua diferentes pesos a diferentes princípios, a depender da matéria afetada, dessa forma, deve o usuário do direito utilizar o princípio aplicável ao caso da melhor maneira possível, de forma a não lesionar os outros princípios, de forma que ao realizar uma análise do tema em questão utilizando todo o ordenamento jurídico, não haja dissonância entre os princípios e seu método de aplicação e interpretação.

Isso porque não há que se falar em hierarquia entre os princípios, não existe princípio com maior ou menor importância, existe sim princípios com maior ou menor relevância em relação a matéria tratada, visto que em certos conflitos trazidos ao mundo jurídico, alguns princípios simplesmente não influenciam na tomada de decisão e aplicação do direito, seja por não estarem sendo feridos, seja por não terem relação com o assunto objeto da lide.

Partindo-se do pressuposto da igual importância desses princípios chega-se a seguinte conclusão, não há princípio que seja absoluto, todo o princípio pode ter a sua aplicação estreitada ou alargada, como exemplo podemos nos utilizar do princípio da liberdade, que em tese é um dos princípios mais “importantes”, a liberdade vem prevista na constituição como um

¹² MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**/Ana Flávia Messa. 7ª ed. São Paulo: Rideel. p. 124.

direito fundamental, ocorre que mesmo a liberdade pode ser suprimida, como ocorre com os criminosos, que após o julgamento pelo poder judiciário foram condenados à reclusão, nesse caso, a segurança dos outros indivíduos componentes da sociedade, vem acima da liberdade individual deste criminoso.

Ademais, devido a própria natureza do direito tributário os princípios tributários surgem com maior facilidade, acerca do tema comenta Luiz Eduardo Schoueri:

No Direito e, especialmente, no Direito Tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador. Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário. São elas os princípios jurídicos, valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária.¹³

Desta forma passemos a uma análise minuciosa dos princípios tributários necessários para o entendimento da tese tratada na presente monografia:

2.1. Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária, ou princípio da estrita legalidade deriva diretamente do princípio da legalidade que rege a CF, este princípio antevê a necessidade de previsão legal anterior para a instituição e, portanto, cobrança de tributos.

Este princípio encontra-se previsto no art. 150, inciso I, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Outrossim, este tem sua origem no princípio da legalidade, princípio amplo, natural do Estado de Direito, este por sua vez se materializa no art. 5º, inciso II, da carta magna, este artigo dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A diferença entre ambos os princípios constitucionais se observa pela mera leitura comparativa de ambos, quando no artigo 5º, inciso II, o constituinte prevê que ninguém será

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 287.

forçado a agir senão em virtude de lei, ele assim o faz para manter a coesão do sistema, uma certa ação será realizada tendo em vista certa legislação. Já no que tange ao princípio tributário, a exigência da obrigação da lei se encontra nela mesma, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

Efetivamente, ao comparar o texto do artigo 5º, com o artigo 150, nota-se que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria tributária: se em geral um comportamento será exigido “em virtude” da uma lei, nas questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato de exigência. Ao legislador cumpre definir o antecedente e o consequente da norma tributária.¹⁴

Assim, o próprio Estado de Direito sequer existiria, não fosse o princípio da legalidade, que legitima não só a atuação, mas também a própria existência do Estado, no que tange aos tributos também não há exceção, caso um tributo fosse instituído do “dia para a noite”, ao bel prazer de nossos governantes, não haveria legitimidade na cobrança deste tributo, apenas o respeito ao Estado de Direito e ao processo legislativo nos garantem a legitimidade e respeito ao princípio da legalidade.

2.2. Princípio da Anterioridade Tributária

O Princípio da anterioridade tributária, previsto no art. da CF 50, III, “b”, da CF segue o mesmo raciocínio jurídico do princípio da legalidade, isso porque se naquele era necessária lei para a cobrança do tributo, este prevê a impossibilidade de cobrança desse no mesmo exercício financeiro no qual a Lei foi publicada:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios
(...)
III – cobrar tributos
(...)
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Dessa forma, pode-se notar a inteligência do constituinte, que por meio desse princípio, impede que o ente federativo efetue uma cobrança de tributos sem o conhecimento da existência ou modificação de certo tributo pelo contribuinte, em verdade esse princípio se trata de uma proteção constitucional ao contribuinte.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 303.

Trata-se primordialmente da garantia de segurança jurídica as relações, os contribuintes têm o direito de saber quais impostos serão exigidos dele naquele período fiscal, pois assim pode-se planejar financeiramente, portanto esse princípio atua de maneira a impedir abusos do legislador que sem essa proteção poderia realizar mudanças repentinas de alíquotas, majoração, ou até a criação de novos impostos.

Utilizo-me aqui das palavras de Eduardo de Moraes Sabbag:

Nesse passo, diz-se que a segurança jurídica é o elemento axiológico do postulado em estudo, tendente a coibir a tributação de surpresa – por nós intitulada “tributação de supetão” ou “tributação de inopino” –, ou seja, aquela que surpreende o sujeito passivo da obrigação tributária sem lhe permitir o razoável tempo de preparo para o evento inexorável da tributação.¹⁵

Ocorre que o legislador, após a promulgação da Carta Magna de 88, notou que ainda havia a possibilidade de desrespeito ao “razoável tempo de preparo” previsto na alínea “b” do dispositivo constitucional, isso porque, no momento em que se encerra um período tributário, outro se inicia, logo, se houvesse interesse do legislador de alterar a alíquota, majorar ou até instituir um tributo de maneira rápida, ele poderia publicar a lei ou alteração legislativa nos últimos dias de um exercício tributário, que em poucos dias ela passaria a ter eficácia, juntamente com o início de um novo exercício.

Tendo essa possibilidade de desrespeito ao espírito do princípio, fora criado a partir do princípio da anterioridade, um novo princípio, o princípio da anterioridade nonagesimal, inserido no texto constitucional pela Emenda Complementar n.º 42/2003, tomando a forma da alínea “c”, do inciso III do mesmo art. 150:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

(...)

III – cobrar tributos

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Assim, o princípio da anterioridade nonagesimal impede a cobrança dos tributos por um período de 90 dias, contados à partir da data de publicação de nova legislação tributária,

¹⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 94 - 95

assim mesmo que ao final de um exercício tributário o contribuinte não será surpreendido por um novo tributo.

Entretanto, é preciso entender como ocorre a aplicação de ambos os princípios ao mesmo tempo, visto que um exige que a lei só produza efeitos no período fiscal seguinte, enquanto o outro estipula um período de noventa dias para a produção de efeitos de uma lei que verse acerca majoração de tributos, mudança de alíquota ou instituição de um novo tributo.

Ante exposto, é necessária a interpretação literal do descrito na constituição, aplicando a todo tributo ambos os princípios da anterioridade, de forma que seja necessário aguardar o próximo período fiscal após a publicação da nova legislação versando acerca de certo tributo para que a mesma produza efeitos e, em caso de ser instituído há menos de noventa dias do período fiscal atual, ele apenas surtirá efeitos após noventa dias.

Outrossim, importa salientar a importância do princípio tributário da anterioridade em sua composição ampla que, por tratar acerca de um direito de todos os contribuintes, foi abarcado juntamente com os outros direitos fundamentais contidos na CF e previstos nos incisos do parágrafo 4º do art. 60 da CF, sendo considerado desta forma uma cláusula pétrea:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
(...)

4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais

Logo, tendo o anteriormente disposto, o Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade – ADIN 939, decretou o caráter de cláusula pétrea ao princípio da anterioridade tributária, desta forma impedindo a sua alteração, mesmo que por meio de Emenda Constitucional.

E, junto com este dispositivo, todos os outros que também versavam acerca de garantias do contribuinte, isso é, todo o disposto nos artigos 150 a 152 do texto constitucional, por tratarem das limitações ao poder de tributar, conforme exposto por Sabbag:

Se há direitos fundamentais arrolados no Título II do texto constitucional (arts. 5º ao 17), há de haver outros, pulverizadamente localizados, cabendo ao exegeta sua identificação. A propósito, despontam os direitos limitadores do poder de tributar do Estado, previstos nos arts. 150 a 152 (Título VI) – a saber,

os princípios e as imunidades tributárias –, e, mais precisamente, o ora estudado princípio da anterioridade tributária.¹⁶

Portanto, todo e qualquer limites impostos ao Estado no setor de tributação pelo texto constitucional tratam-se de cláusula pétreas, havendo apenas algumas exceções a estes princípios, como impostos que, por terem como objeto certas bases de cálculo voláteis, obrigam o Estado a majorar o tributo com maior frequência, como ocorre com o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, identificado também como Imposto sobre Operações Financeiras – IOF.

Essas exceções aos princípios tributários se encontram no primeiro parágrafo do art. 150 da CF, prevendo vedações ao princípio da anterioridade, assim este não incide sobre: Impostos Compulsórios, Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, IOF, Imposto sobre Industrialização, Imposto Extraordinário de Guerra, Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa, Contribuição de intervenção no Domínio Económico sobre os Combustíveis – CIDE-Combustíveis, ICMS-Combustível.

Ainda, o mesmo parágrafo prevê hipóteses de não incidência do princípio da anterioridade nonagesimal, assim este não incide sobre: Impostos Compulsórios, Impostos sobre Importação, Impostos sobre Exportação, Imposto de Renda, IOF, Imposto Extraordinário de Guerra, IPVA e IPTU:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Dessa forma, visando garantir ao Estado maior elasticidade com certos tipos de tributos, para que pudesse agir com a velocidade necessária para garantir a efetividade dos mesmos, no caso de alguns impostos anuais, como é o caso do IPTU e do IPVA, a fixação da base de cálculo não respeita o princípio da anterioridade nonagesimal, desta forma pode o município e o estado, alterarem os seus impostos um dia antes do início do período fiscal, só que nesse caso em específico, o contribuinte não é lesado vez que essas espécies de tributo são cobradas apenas anualmente.

¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 96.

2.3. Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da isonomia tributária deriva diretamente do princípio geral da igualdade, prevendo que cada contribuinte seja cobrado de maneira equânime pelos entes federativos, desta forma não se trata apenas de dividir os valores, mas de dividir de maneira igualitária, de acordo com a capacidade de arrecadação de cada contribuinte, visto que o patrimônio dos contribuintes pode ter proporção diversa uns dos outros.

O mesmo também se encontra presente no momento de aplicação das normas, visto que prevê que todos os contribuintes devem ser atendidos de maneira isonômica, isto é, na medida de suas desigualdades, desta forma o Estado tributa mais de quem tem muito e menos de quem tem pouco.

Esse princípio se encontra previsto no art. 150, inciso II, da CF, onde é previsto que nenhum contribuinte, em situação equivalente a outro poderá ter tratamento diverso do tratamento que o outro recebeu, assim pessoas em equivalência de circunstâncias terão de ser tratadas de maneira semelhante:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ademais, o princípio da isonomia tributária se relaciona com o conceito de Capacidade Contributiva, que, em verdade, versa acerca do dever do fisco cobrar cada contribuinte de maneira isonômica, de acordo com as suas posses, para que isso ocorra, devem os entes federativos efetuarem a cobrança dos tributos de acordo com a capacidade contributiva de cada um, isto é, tendo em vista a quantidade do patrimônio de certa pessoa, pode-se auferir a quantidade de tributo que será exigida pelo Estado, de forma a tributar em menor quantidade as pessoas das classes sociais mais baixas, tendo em vista que possuem menos posses e, tributando em valores maiores as pessoas que possuem maior quantidade de bens.

Importa salientar que a capacidade contributiva pode não ser o único parâmetro para a obtenção da isonomia, acerca desta temática já se posicionou Luís Eduardo Schoueri:

É assim que cabe alertar que o Princípio da Capacidade Contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de identificarem-se situações equivalentes. A igualdade não se mede apenas a partir da igualdade contributiva: é possível haver efeitos

indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva).¹⁷

O conceito de capacidade contributiva parte do pressuposto que todas as pessoas necessitam de um mínimo vital, uma certa quantidade de valores necessária para a pessoa se manter e manter as pessoas que dependem desta, essa quantidade mínima de valores deve garantir o mínimo para a sobrevivência digna de uma pessoa, incluindo desde alimentação até vestuário e lazer.

Este mínimo existencial não pode ser afetado pelo Estado, desta forma a tributação deve ser direcionada para os contribuintes que possuem valores acima deste mínimo existencial, assim quanto maior a quantidade de valores que um contribuinte possua acima do considerado mínimo existencial, em maior quantidade de valores ele deverá ser tributado.

A capacidade contributiva também se relaciona com uma característica que os tributos podem possuir, a extrafiscalidade, afinal nada mais é do que apenas a utilização do tributo para fins diversos de arrecadação de valores, por exemplo, certos produtos possuem incentivo fiscal, isto é, são tributados em menor quantidade devido ao interesse do Estado no consumo destes produtos pela população.

É por essa razão que produtos considerados básicos e necessários para o contribuinte praticamente não possuem tributação, enquanto produtos industrializados, considerados dispensáveis para o contribuinte, são altamente tributados.

Pode-se também levantar o caso do uso da extrafiscalidade para dificultar o uso de algum produto pelo contribuinte, este é o caso do cigarro, produto no qual incidem tributos extrafiscais feitos para o encarecimento do produto, isto é do cigarro, de forma a compelir o contribuinte a não efetivar a compra deste produto, tendo em vista os malefícios ocasionados pelo fumo, bem como o custo ocasionado para o estado nos casos de tratamento de doenças pulmonares, mais frequentes entre fumantes.

Nesse ponto, cumpre mencionar a progressividade, importante fator que atua em conjunto com a capacidade contributiva. Trata-se, em verdade de um sistema de tributação muito simples, quanto maior o patrimônio do contribuinte, menos ele é afetado pela tributação, visto que, se um contribuinte com patrimônio em grande quantidade é tributado em mesma proporção que um contribuinte com um pequeno patrimônio, o valor após a tributação de ambos é muito dissonante.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 352-353.

Desta forma, de maneira a equiparar de maneira mais justa os contribuintes que muito têm e os contribuintes que quase nada têm, criou-se uma nova ferramenta, a progressividade tributária, atuando da seguinte forma: quanto maior for o patrimônio do contribuinte, maior será a alíquota do imposto, assim a tributação ocorre de maneira mais isonômica.

Um exemplo da progressividade tributária é a tributação do Imposto de Renda, que possui diversas alíquotas, alteradas conforme o valor componente de sua base de cálculo, portanto, os valores dos tributos dependem diretamente da quantidade de patrimônio do contribuinte.

2.4. Princípio da Irretroatividade

Este princípio é um princípio constitucional amplo, atuando em complementação ao princípio da legalidade, define os limites de aplicação da lei no tempo, definindo em específico que a legislação tributária não retroagirá, isto é, lei nova não poderá afetar matéria anterior a ela e, conseqüentemente, a lei, para afetar algum fato tributário, deve ser anterior a ele.

Ante exposto, este princípio busca a manutenção da segurança jurídica, impedindo que a legislação versando acerca de certa matéria seja alterada durante a sua vigência, garantindo a eficácia e efetividade para todo o período fiscal.

Entretanto, existem duas exceções a esse princípio, ambas localizadas no art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Para fins didáticos será primeiro tratada da norma interpretativa e, posteriormente da norma mais benéfica, quando o legislador define que a lei nova poderá ser aplicada a fato

anterior caso a mesma possua caráter interpretativo, este objetiva adequar lei anterior ao mundo jurídico da atualidade por meio de interpretação diversa da utilizada em outrora.

Ocorre que o presente tema é objeto de discussão doutrinária, devido a própria natureza do dispositivo, visto que o mesmo, em tese, fere a separação dos poderes, afinal a tarefa de interpretar e aplicar a legislação cabe ao poder judiciário, não ao poder legislativo, indo de encontro ao previsto no inciso I do art. 106 do CTN.

Em atenção ao tema, Luciano Amaro já descreveu a característica conflitante do dispositivo legal:

Ocorre que, de um lado, o legislador, nas matérias que se contêm no campo da irretroatividade, só legisla para o futuro. De outro lado, dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, porque retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional).¹⁸

Nesse diapasão importa mencionar que o STF já se posicionou acerca deste assunto, de forma a acolher a possibilidade do conteúdo legislativo de matéria exclusivamente interpretativa seja considerado exceção ao princípio da irretroatividade, nesse sentido segue a ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605, julgada em sede de medida cautelar:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO "PERICULUM IN MORA" - INDEFERIMENTO DA CAUTELAR.

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**/Luciano Amaro. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 230.

4. A questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo Presidente da República.
5. O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “*status libertatis*” da pessoa (CF, art. 5º XL), (b) ao “*status subjectionis*” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI).
6. Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.
7. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídicoconstitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.
8. A questão da retroatividade das leis interpretativas.¹⁹

(grifos nossos)

Conforme extraído do presente julgado, o STF entendeu por bem a possibilidade de leis posteriores serem aplicadas de maneira a contrariar o princípio da irretroatividade tributária no que tange a matéria interpretativa, isto porque todas as leis estão sujeitas ao crivo do judiciário, de forma a impedir a sua utilização de maneira leviana.

Portanto, conclui-se que, com exceção a certos casos de legislação tratando de matéria puramente interpretativa, em regra, nenhuma lei poderá agir em face de fato pretérito, assim não poderá lei nova alterar fato tributário anterior.

¹⁹ ADI - MC 605/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, dje: 23/10/1991

3. IMPOSTOS

Inicialmente, para melhor entendimento da matéria, convém destacar que a CF trata da matéria relativa aos impostos entre os artigos 153 e 156, onde reparte a competência para a instituição dos Impostos entre os Estados, a União, os Municípios, bem como com o Distrito Federal.

Cumpre salientar que os Impostos são tributos de competência privativa, ou seja, um ente federativo não pode usurpar esta capacidade de outro, mesmo que a vontade de transmitir a competência emane do ente ao qual ela fora atribuída.

Para a ideal conceituação do termo “imposto”, necessária se faz a análise do artigo 16 do CTN, artigo que define o termo perante a legislação tributária brasileira: “*Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*”

Ademais, se faz necessária uma explicação acerca de uma característica dos tributos: a vinculação deles a uma contraprestação estatal. A causa de ser dos tributos é o financiamento do Estado, porém alguns tributos estão vinculados a certas contraprestações estatais enquanto outras espécies de tributo não.

No caso específico dos tributos vinculados, ao ser recolhido o valor destes, o ente federativo responsável deve fornecer um produto ou serviço referente a este recolhimento. Como exemplo do descrito acima, podemos utilizar a taxa de emissão do passaporte. Logo, temos um tributo (taxa de emissão), e também temos uma contraprestação (emissão do passaporte). Logo, não haverá emissão de passaporte sem que haja o recolhimento da taxa, estando a primeira vinculada a segunda.

Em contrapartida, existem os tributos chamados de não vinculados, estes que, por sua vez, são caracterizados por sua falta de vinculação a uma atividade estatal específica. Portanto, ao serem recolhidos, o Estado não necessariamente vai utilizar os valores arrecadados para apenas um tipo de serviço, ou mesmo para um serviço relacionado ao fato gerador do tributo. Sendo assim, a administração possui discricionariedade para alocar os valores onde melhor aprouver a sociedade.

Ocorre que, de todos as espécies de tributos existentes, apenas os Impostos possuem a característica da não vinculação. Portanto, é exatamente este o conteúdo extraído do artigo 16 do CTN: os impostos não são vinculados a atividades estatais específicas.

Nas palavras de Hugo de Britto Machado:

Tratando-se de imposto, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha, ou não, prestado algum serviço, executado alguma obra ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.²⁰

Outra característica intrínseca aos impostos deve ser destacada: o princípio da capacidade contributiva que, conforme tratado acima, é o responsável por impedir que pessoas desiguais financeiramente sejam cobradas de maneira proporcional.

Em verdade, este princípio nada mais é do que a aplicação regra da igualdade, posteriormente definido como princípio da igualdade, definido pelo jurista Rui Barbosa em seu discurso “oração aos moços”, quando patrono da turma de 1920 de formandos da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.²¹

Assim, a CF, bem como o CTN, é regida pelo princípio da capacidade contributiva. Destarte, para efetuar a cobrança dos tributos em geral, o Estado necessita avaliar a capacidade contributiva de cada contribuinte, de forma a tributar em maiores valores os contribuintes que mais possuem e, conseqüentemente, em menores valores os que menos possuem.

3.1. ICMS e Energia

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, prevê como competência dos Estados e do Distrito Federal o Imposto sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”.

Extrai-se do texto constitucional, bem como da Lei Complementar reguladora do ICMS (LC 87/96), que a hipótese de incidência do imposto é a circulação da mercadoria,

²⁰ MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**/Hugo de Britto Machado. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 303.

²¹ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**/Rui Barbosa. edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. p. 26.

podendo abranger, por consequência, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

A doutrina define como “circulação de mercadoria” qualquer processo em que haja a transferência do domínio e/ou da titularidade jurídica de determinado bem, entre pessoas distintas, sejam elas físicas ou jurídicas.

A mercadoria, por sua vez, é um bem móvel que se submete à mercancia. Não é, portanto, qualquer operação de circulação que configura a hipótese de incidência do ICMS, mas tão somente a operação que resulte na transferência da titularidade de um bem.

Sobre esse tema Hugo de Britto Machado, esclarece que:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor²².

Outrossim, cabe apontar a vinculação do ICMS ao princípio tributário da não cumulatividade. O legislador, tendo em vista a natureza do ICMS, previu que o mesmo poderia acabar por trazer malefícios ao comércio, isto porque nos tempos mais recentes, os produtos vendidos, principalmente os industrializados, passam por diversas etapas desde a extração da matéria prima até a entrega do produto final ao consumidor.

Ocorre que, caso o ICMS fosse cobrado em seu valor total em cada fase da produção, o valor do produto seria elevado, devido ao acúmulo do ICMS em cada etapa da cadeia de produção e de mercancia. Assim, o constituinte, em atenção ao princípio da não cumulatividade, previu a aplicação do mesmo no tocante ao ICMS, conforme disposto no §2º, do art. 155, da CF, de forma que o imposto já recolhido por uma etapa anterior da cadeia produtiva pode ser descontado pelo próximo contribuinte, que recolherá apenas a sua parte, e assim por diante.

Dessa forma, para melhor explicar a não cumulatividade do ICMS, me utilizo da passagem de Eduardo de Moraes Sabbag:

O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito

²² MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**/Hugo de Britto Machado. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 367.

“cascata”, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências.²³

Entretanto, tendo em vista a matéria tratada no presente trabalho, importa afirmar que o ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Ocorre que a legislação pátria inclui no termo “mercadoria” praticamente todos os bens móveis, inclusive a energia elétrica, conforme disposto no inciso III, do § 1º, do art. 2º, da Lei Complementar nº 87/96, que destaca a incidência do ICMS sobre a transmissão de combustíveis, de energia, entre outras mercadorias:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, **e de energia elétrica**, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

(grifos nossos)

Sobre esta temática, novamente cito Sabbag:

Em resumo, o fato gerador do ICMS sobre a energia elétrica se caracteriza pela circulação (aspecto material) e pelo consumo (aspecto temporal) de energia elétrica (mercadoria), pressupondo ser aquela circulação uma transferência de propriedade. (...) O imposto, pois, incidirá a partir do efetivo fornecimento da energia elétrica que ingressar no estabelecimento do consumidor, registrado no relógio de medição (art. 14 da Resolução n. 414/2010).²⁴

Assim, no caso do trânsito de energia elétrica, não há a aplicação do princípio da não-cumulatividade, vez que a titularidade da posse da energia elétrica se transfere uma única vez, com a passagem de titularidade da energia da concessionária para o consumidor final.

Nesse mesmo diapasão importa trazer à tona o inciso I do Art. 13 da Lei Complementar, que juntamente com o inciso I do art. 12 definem a base de cálculo para o imposto estadual, isto é, sobre qual valor incidirá o imposto no caso de transmissão da mercadoria de um estabelecimento para outro, justamente o caso da energia elétrica, vejamos:

²³ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 1076.

²⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 1428.

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;

(...)

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)

Portanto, conforme exposto, o ICMS é um imposto que possui como fato gerador a transmissão da titularidade da posse da mercadoria, seja na forma de bens, seja na forma de energia, utilizando como base de cálculo o valor da operação de transmissão da energia.

4. TAXAS E TARIFAS

As taxas, assim como os impostos, são uma espécie de tributo, porém, ao contrário daquele, estas são vinculadas a uma atividade. Dessa forma, o recolhimento do tributo está estritamente ligado a alguma espécie de serviço prestado pelo Estado (*lato sensu*). Conforme explicitado anteriormente, a vinculação do tributo a alguma atividade Estatal necessita que esta seja divisível e fungível, dessa forma, as taxas são uma forma de restituir o Estado pela atividade fornecida.

Portanto, o fato gerador desse Imposto é o serviço prestado pelo Estado, enquanto a base de cálculo do mesmo é o valor desse serviço. A Constituição, em seu art. 145, II, estabelece as taxas, definindo que todos os entes federativos são competentes para instituí-las:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Como exemplo de taxas pode-se elencar a taxa para emissão de passaporte, taxa de coleta de lixo, a taxa judiciária e a taxa de coleta de esgoto.

Por sua vez, a tarifa, ou preço público, diferentemente da taxa, não é uma espécie de tributo. Ao contrário desta, aquela é vinculada a uma atividade prestada por uma concessionária pública. Assim, o recolhimento do tributo está estritamente ligado a alguma espécie de serviço prestado pela *longa manus* do Estado, e não pelo próprio Estado.

Outrossim, as mesmas se assemelham a uma taxa e, conforme explicitado anteriormente, esta deve ser associada a uma prestação divisível e fungível, o mesmo se aplica ao caso de fornecimento de energia prestado pela concessionária, dessa forma, as tarifas são meio de pagamento do contribuinte referente aos serviços prestados pelas concessionárias.

Sobre esse tema Irene Patrícia Nohara esclarece que:

(...) os serviços de utilidade pública delegados são em geral remunerados por tarifas, pois, conforme será visto, a concessão é um contrato que repassa o exercício de serviços públicos a particulares que os prestarão por sua conta e risco, mas que serão, via de regra, remunerados por tarifa.²⁵

²⁵ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**/Irene Patrícia Nohara. 8ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. P. 487.

Portanto, a distinção entre as taxas e as tarifas se encontra em sua natureza e finalidade, enquanto as taxas são espécie de tributo, sendo compulsórias e exigidas pelo Estado, as tarifas ou preços públicos, não são compulsórios e nem cobrados pelo Estado, mas sim por concessionárias, como supramencionado.

Ainda, importa mencionar que o preço público remunera serviço não essencial ao Estado, isto porque este deixa que a atividade tarifada seja exercida por entidade privada (concessionária), o que seria constitucionalmente impossível se o serviço vinculasse direitos fundamentais, como saúde e educação.

Isto ocorre devido à compulsoriedade dos tributos, ou seja, os serviços taxados serão prestados mesmo se o contribuinte se demonstrar inadimplente, uma vez que a atividade está vinculada a um direito fundamental e, portanto, inerente a pessoa humana, sendo prestado mesmo que não seja recolhido o tributo, fato que não se repete ao tratar do preço público.

Nas palavras de Luiz Eduardo Schoueri:

Este aspecto é relevante quando se tem em conta que um serviço essencial não pode deixar de ser oferecido em virtude de inadimplência do contribuinte. Se este não paga o tributo, asseguram-se ao Estado os meios próprios para sua exigência; intolerável, entretanto, será o Estado deixar de prestar serviço essencial. Ou seja: embora o tributo remunere os gastos estatais, estes ocorrerão mesmo sem aquele pagamento, já que se trata de serviço público. No preço público é diferente: a falta de pagamento permite que o prestador do serviço (mesmo que seja o Estado) recuse o fornecimento.²⁶

Nesse sentido, sucintamente, as tarifas, ou preços públicos, são devidos pelos usuários, isto é, pelos utilizadores de um serviço específico e divisível, podendo ser prestado pelo Estado ou por um ente privado, como uma concessionária. Logo, não há que se falar em compulsoriedade, tampouco obrigatoriedade da prestação do serviço sem o pagamento da tarifa, vez que trata-se de prestação de serviço diretamente relacionado com direitos disponíveis.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 131.

4.1. TUSD e TUST

A operação e administração da rede básica de energia elétrica, cujo acesso é livre a todos, é atribuição do Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS, que é a pessoa jurídica de direito privado autorizado pela União Federal a exercer tal função.

A rede básica de energia elétrica, segundo definição da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, é constituída por todas as subestações e linhas de transmissão em tensões de 230 kV ou superior, integrantes de concessões de serviços públicos de energia elétrica, devidamente outorgadas pelo poder concedente.

É, em outras palavras, o sistema composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em tensões médias, altas e extra altas.

Para que haja a manutenção destes sistemas, o inciso XVIII, do art. 3º, da Lei 9.427/1996 confere a ANEEL a competência para a majoração das tarifas de transmissão e distribuição de energia elétrica:

Art. 3º. Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1o, **compete à ANEEL:**

XVIII - **definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição,** sendo que as de transmissão devem ser baseadas nas seguintes diretrizes:

- a) assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos dos sistemas de transmissão, inclusive das interligações internacionais conectadas à rede básica;
- b) utilizar sinal locacional visando a assegurar maiores encargos para os agentes que mais onerem o sistema de transmissão;

(grifos nossos)

Ainda, sendo o sistema básico de transmissão administrado pelo ONS, a sua utilização, por concessionárias, permissionárias e autorizadas depende da contratação de acesso ao sistema, conforme se depreende dos artigos 1º e 2ª da Resolução ANEEL nº 281/1999:

Art. 1º. Estabelecer, na forma que se segue, as condições gerais para contratação do acesso, compreendo o uso e a conexão, **aos sistemas de transmissão de energia elétrica.**

Art. 2º. As disposições dessa **aplicam-se à contratação do acesso aos sistemas de transmissão pelos concessionários, permissionários e autorizados de serviços de energia elétrica,** bem como pelos consumidores

de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº. 9.074, de 7 de julho de 1995, e aqueles definidos no ^a 5º do art. 26 da Lei nº. 9.427, de 26 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº. 9.648, de 27 de maio de 1998. (...)

(grifos nossos)

Em razão da contratação de acesso à rede básica, o usuário remunera o ONS mediante recolhimento da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão - TUST, em conformidade com a Resolução Normativa ANEEL nº 666/2015.

Essa tarifa é, em qualquer caso, suportada por aqueles que utilizam a rede de transmissão, seja a geradora da energia elétrica, o consumidor livre diretamente conectado à rede básica, ou mesmo os consumidores finais, que pagam as tarifas em suas contas.

O sistema de distribuição, por sua vez, é aquele composto por postes, cruzetas, isoladores, fios, transformadores e demais equipamentos (não pertencentes à rede básica) que operam em tensões baixas, de propriedade das distribuidoras, e cujo acesso também é livre a todos.

A sua utilização, no caso da contratação no mercado livre, se dá mediante celebração de Contrato de Uso dos Sistemas de Distribuição – CUSD ou, no mercado cativo, mediante contratação do fornecimento de energia elétrica, em ambos os casos, remunerando-se o uso da rede mediante recolhimento da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

Logo, as tarifas TUSD e TUST são devidas pelos consumidores às concessionárias de energia que, ao realizarem a contratação da energia elétrica para os seus imóveis, se utilizam, mesmo que indiretamente, dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia. Essas tarifas são, portanto, responsáveis por garantir a manutenção destes sistemas, inclusive sendo destacadas na fatura de energia elétrica.

5. A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS VALORES DAS TARIFAS TUSD E TUST

A questão objeto do presente trabalho se encontra justamente na definição do momento no qual ocorre a materialização da hipótese de incidência tributária. Isto é, com a ocorrência do fato gerador, no caso específico do ICMS, com a transmissão da mercadoria, nesse caso, da energia elétrica, o que desagua em duas interpretações distintas: uma pró-fisco, na qual se busca a manutenção da incidência do ICMS sobre as tarifas de TUST e TUSD e uma pró-consumidor, que busca a não incidência do imposto estadual sobre tais tarifas.

Isto porque, conforme definido acima, as tarifas TUST e TUSD são cobradas para a manutenção das redes de transmissão e dos sistemas responsáveis pela distribuição. Dessa forma, se a transmissão de energia elétrica ocorrer a partir do momento de saída da mesma das usinas produtoras de energia, ou mesmo se ficar constatada a transferência da titularidade do bem (energia), enquanto a mesma é transmitida pela rede elétrica, incidirá o ICMS sobre as tarifas, pois elas integram o processo de transmissão da mesma.

Agora, se o momento de transmissão se der apenas quando houver a entrada da energia nos imóveis dos consumidores, a transmissão ocorreria em momento posterior, sendo os sistemas de transmissão e distribuição imprescindíveis para que a mesma ocorra, mas não estando presentes na própria transmissão, de forma a não incidir o ICMS sobre as tarifas, conforme será melhor explicado a seguir.

5.1. A não incidência de ICMS sobre a TUSD e a TUST

Em decorrência das suas especificidades, a energia elétrica encontra-se em permanente circulação nos fios de transmissão da concessionária, sendo que ela somente será individualizada, ou seja, só terá caracterizado e definido seu usuário, no momento em que for utilizada, pois, até então, consiste numa massa única de energia passível de utilização por qualquer um que dela necessite.

Ademais, a disponibilização de sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica, operação que lastreia a cobrança da TUST e TUSD, não consiste em uma circulação de mercadorias, vez que embora a energia elétrica receba tratamento jurídico de mercadoria no direito brasileiro, somente corresponde à circulação de mercadoria o componente que se presta a custear a energia elétrica efetivamente fornecida, chamada de “TE” ou tarifa de energia elétrica.

Conseqüentemente, o fato gerador do imposto só pode ocorrer, *in casu*, pela efetiva entrega da energia ao consumidor, que se perfaz com a “entrada” da energia em seu estabelecimento. Vale dizer, para efeito de incidência do ICMS, considera-se ocorrida a circulação jurídica da energia elétrica a partir do momento em que essa é efetivamente consumida. É nesse momento que ocorre a saída da rede de distribuição da Concessionária e, portanto, apropriada pelo destinatário da mercadoria.

A própria ANEEL adota tal entendimento, regulamentado em sua Resolução nº 414/2010, esclarecendo, para fins de responsabilidade, o momento em que ocorre a transferência da mercadoria (energia elétrica) para o consumidor:

(...) Art. 14. **O ponto de entrega é a conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora.**

(...)

Art. 15. **A distribuidora deve adotar todas as providências com vistas a viabilizar o fornecimento,** operar e manter o seu sistema elétrico **até o ponto de entrega, caracterizado como o limite de sua responsabilidade,** observadas as condições estabelecidas na legislação e regulamentos aplicáveis. (...)

(grifos nossos)

O ponto de entrega de energia elétrica é o relógio medidor, razão pela qual a energia só será individualizada ao consumidor, caracterizando sua circulação e dando ensejo à cobrança do imposto, no momento em que a energia elétrica passar por este relógio e ingressar no estabelecimento dos consumidores, vindo a ser efetivamente consumida. É nesse instante que o consumidor passa a ser sujeito passivo da obrigação tributária.

Com base neste posicionamento, exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica é fazer incidir o imposto sobre fato gerador não previsto pela legislação vigente (notadamente a Constituição Federal e Lei Complementar nº 87/96), o que viola frontalmente o princípio constitucional da estrita legalidade previsto nos artigos 150, inciso I da Constituição Federal, e 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo os quais é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei prévia que o estabeleça.

Este posicionamento foi materializado pelo Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 352/02, que tramitou no Congresso Nacional, incluindo, dentre as sugestões de alteração da LC 87/96, a alínea ‘c’ no § 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput desse artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

(...)

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.

(...)

(grifos nossos)

Entretanto, a Câmara dos Deputados excluiu tal iniciativa do texto finalmente aprovado (convertido na Lei Complementar nº 38/2010), restando evidente que, até o presente momento, não existe autorização legal para respaldar a incidência do ICMS sobre as tarifas de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Assim, devida a esta falta de segurança jurídica acerca do assunto, diversas ações tratando desse tema foram iniciadas em todos os tribunais estaduais do país, de consumidores de energia buscando a exclusão das tarifas de TUSD e TUST da base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia.

6. JURISPRUDÊNCIA

Para demonstrar o entendimento jurisprudencial acerca do tema tratado no presente estudo, analisarei os julgamentos das cortes superiores, traçando uma linha do tempo, demonstrando a evolução da jurisprudência e as mudanças de entendimento até o tempo presente.

Inicialmente, cumpre evidenciar que o STJ firmou entendimento prevendo a legitimidade do consumidor para contestar a cobrança de ICMS no caso de energia elétrica que, apesar de contratada, não tenha sido efetivamente consumida, conforme o conteúdo da súmula 391 do STJ, datada de 23 de setembro de 2009:

Súmula nº 391 - O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

O que a súmula 391 do STJ prevê é a incidência do ICMS sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada, ou seja, a energia que deverá ser cobrada do consumidor é aquela que realmente foi utilizada pelo mesmo, e não a energia despendida no trajeto até o estabelecimento ou residência, ou mesmo pela energia total contratada como era feito antes pela ANEEL.

Nesse ponto, destaco a súmula nº 166 do mesmo tribunal, que prevê a inexistência de fato gerador de ICMS quando deslocada mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, pois nesse caso específico, a energia está circulando na mesma rede da concedente e, portanto, não haveria transferência de titularidade da mercadoria, dessa forma sem fato gerador não há que se falar em tributação de ICMS.

Portanto, uma vez que, para fins de tributação, a transferência da propriedade da energia ocorre apenas quando da transmissão desta na ligação entre a rede elétrica e a propriedade do consumidor, não haveria a incidência de ICMS sobre as tarifas TUST e a TUSD, visto que como dito anteriormente, ambas as tarifas são cobranças referentes a estruturas da concessionária de energia elétrica, assim não deve-se incidir o ICMS sobre as mesmas, pelo simples fato das estruturas mantidas por essas tarifas não atuarem diretamente no processo de transmissão da energia elétrica.

Esta gradual mudança de entendimento pela corte superior culminou no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.135.984/MG, publicado em 04/03/2011:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. "SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA".

INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA NA TRANSMISSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 166/STJ - PRECEDENTES - SÚMULA 83/STJ

1. **Inexiste previsão legal para a incidência de ICMS sobre o serviço de "transporte de energia elétrica", denominado no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).**

2. "Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, razão pela qual **o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida.** Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público." (AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.5.2007, DJ 21.6.2007, p. 283).

3. **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.** Assim sendo, no "transporte de energia elétrica" incide a Súmula 166/STJ, que determina não constituir "fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Agravo regimental improvido.²⁷

(grifos nossos)

O STJ continuou a julgar nesse sentido, firmando o entendimento que os estados, em vez das concessionárias, possuem a legitimidade passiva quanto a este tema, isto porque apesar de serem as concessionárias de energia elétrica que cobram as tarifas de transmissão e distribuição, bem como efetuam o destacamento do imposto para a sua cobrança, o imposto é devido do contribuinte para o estado, podendo apenas esse figurar como polo passivo da demanda:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA. ILEGITIMIDADE. PRECEDENTES. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST E TUSD). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 166/STJ. PRECEDENTES.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de o contribuinte pagar ICMS sobre os valores cobrados pela transmissão e distribuição de energia elétrica, denominados no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

2. **A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, nos casos de discussão sobre a cobrança de ICMS, a legitimidade passiva é do Estado, e não da concessionária de energia elétrica. Precedentes.**

²⁷ STJ. AgRg no REsp nº 1135984/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 04/03/2011.

3. A Súmula 166/STJ reconhece que "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). Precedentes.

Agravo regimental improvido.²⁸

(grifos nossos)

Outrossim, por meio desse entendimento, foi aberto um precedente, de forma a definir que não existem etapas díspares e divisíveis no processo de transmissão e distribuição de energia, sendo impossível identificar a ocorrência do fato gerador do ICMS antes da entrada da energia na residência do consumidor final.

Ocorre que, após uma série de julgamentos favoráveis no STJ, a jurisprudência havia sido pacificada no tribunal da cidadania, o que ocasionou a tentativa dos Estados de suplantar o entendimento do STJ por meio do julgamento da tese no STF, representada pelo RE nº 1041816, julgado sob o regime da repercussão geral:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - **ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO - TUST. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO - TUSD.** VALOR FINAL DA OPERAÇÃO. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO FEDERAL.

1. **A correção jurídica da conduta de incluir os valores tarifários da TUST e da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da energia elétrica é controversia que não possui estatura constitucional.**

2. Os juízos de origem formaram convicção com esteio na legislação infraconstitucional, notadamente o Código Tributário Nacional, Lei Complementar 87/1996, Leis federais 9.074/1995 e 10.848/2004, bem como Convênios CONFAZ 117/2004 e 95/2005, com posteriores alterações, e Resoluções da ANEEL, de modo que não se depreende da decisão recorrida ofensa direta ao Texto Constitucional.

3. Recurso extraordinário a que se nega provimento.²⁹

(grifos nossos)

Entretanto a Suprema Corte, de maneira acertada, negou provimento ao recurso uma vez que a matéria era evidentemente de caráter infraconstitucional.

²⁸ STJ. AgRg no Resp. 1359399/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013.

²⁹ STF. RE 1041816, Repercussão Geral, Rel. Min. EDSON FACHIN, PLENÁRIO, julgado em 04/08/2017, DJe 16/08/2017.

Assim, os contribuintes se voltaram novamente ao STJ, que já havia pacificado o tema, ocorre que de maneira abrupta, acabou por decidir de maneira contrária, definindo em sede de Recurso Especial, pela validade da inclusão das tarifas TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, justificando a decisão tomada por meio da argumentação já comentada em capítulo anterior, afirmando que a distribuição e transmissão de energia, juntamente com a sua geração, compõe a materialidade do fato gerador da obrigação tributária, portanto dissociáveis de sua base de cálculo.

Ainda, argumentou no sentido de que a exclusão dessas tarifas da base de cálculo do imposto estadual estaria, em verdade, lesando o princípio da isonomia, visto que grandes consumidores de energia, como grandes industriais, por consumirem maior quantidade de energia elétrica, apenas recolhem para as concessionárias os valores relativos a energia efetivamente consumida, enquanto empresas menores são obrigadas a recolher os valores tendo em vista a quantidade de energia contratada, dessa forma a exclusão das tarifas da base de cálculo do referido imposto ocasionaria uma lesão ao princípio da isonomia.

Abaixo segue respectivo julgamento:

EMENTA: 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.³⁰

(grifos nossos)

Ocorre que supratranscrita decisão lesiona diretamente o conteúdo dos artigos 110 e 118 do CTN, vez que, conforme anteriormente disposto, não pode o intérprete da lei alterar o conceito de “transmissão de mercadorias”, isto é, do momento de ocorrência do fato gerador do ICMS, tampouco pode interpretar o conceito do fato gerador de acordo com os efeitos dos fatos ocorridos.

Dessa forma pouco importa se os equipamentos de transmissão e distribuição de energia elétrica efetuam o transporte da mercadoria até a residência do contribuinte, o ponto fulcral da questão é que no momento da transmissão da posse efetiva do bem, que só ocorre com a entrada da energia na residência do contratante do serviço, não há a atuação direta dos sistemas de distribuição e transmissão de energia.

Tal divergência jurisprudencial foi inclusive destacada pelo Ministro Herman Benjamin quando da relatoria do Recurso Especial nº 1.680.759, também tratando acerca do tema, cita este julgamento passado, porém informa que tal entendimento não merece prevalecer, tendo em vista a vigência do arcabouço normativo utilizado pelo STJ para que alcançasse jurisprudência consolidada acerca do assunto, isto é, a legislação acerca do tema permanecia inalterada e, conseqüentemente, a interpretação do STJ assim deveria continuar em respeito ao princípio da isonomia:

EMENTA: 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).

³⁰ REsp 1163020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017.

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.³¹

(grifos nossos)

Entretanto, mesmo após a consolidação da jurisprudência da corte superior, tendo em vista a decisão dissonante da egrégia primeira turma, a temática acabou por ser recebida pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, todos os processos tratando acerca desse assunto em todo o país acabaram por ser sobrestados, conforme se demonstra:

EMENTA: 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/2015.³²

³¹ REsp 1680759/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 09/10/2017

³² STJ. Proposta de Afetação no Resp 1699851/TO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2017, DJe 15/12/2017.

(grifos nossos)

Importa salientar que o Ministério Público já se manifestou acerca do tema nº 986, se posicionando de maneira favorável ao contribuinte, de forma a aumentar as esperanças desses, que são afetados diretamente pelas cobranças ilegais:

EMENTA: Recurso Especial desprovido. Aviamento de Embargos de Divergência. Proposta de Afetação. Admissão como Representativo da Controvérsia (artigos 1.036 a 1.041 do CPC/2015, e 256, inciso I, do RISTJ). Tributário. Energia elétrica. ICMS. Base de cálculo. TUSD e TUST. Não inclusão na base de cálculo. **Precedentes do STJ. Parecer pelo provimento dos Embargos de Divergência, afetado como representativo da controvérsia, para prevalecer o entendimento dos acórdãos paradigmas no sentido de que não compõem a base de cálculo do ICMS a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica – TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica – TUSD.**³³

(grifos nossos)

Dessa forma, ao chegar no tempo presente, onde os estados e os contribuintes aguardam ansiosamente o julgamento do tema pela primeira seção do Tribunal da Cidadania, julgamento no qual a balança da justiça aparentemente, pende para o lado do contribuinte, conforme o anteriormente disposto.

³³ MPF. Parecer nº 19.548/2018, Repercussão Geral no Resp 1163020/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, protocolo em 04/07/2018.

CONCLUSÃO

Esse trabalho teve como objetivo elencar e analisar um conjunto de elementos elucidativos acerca do tema, visto que o mesmo, conforme demonstrado se encontra em alta perante o judiciário, principalmente com a definição de repercussão geral e sobrestamento do tema nº 986, tramitando perante o STJ.

Inclusive, importante destacar a evolução do tema através do tempo, que evolui através dos litígios e discussões, levantados tanto pelo Estado quanto por seus contribuintes.

Ademais, conforme evidenciado, a conceituação do fornecimento de energia pelo fisco, de acordo com a mera interpretação lógica do conceito de energia, fundamentada pelas resoluções da ANEEL, restou por pender a balança para o lado do contribuinte.

Desde o início fez-se nítido o entendimento que as fases de que compõe a transmissão e distribuição do ICMS eram indivisíveis, e que eram de fundamental importância para a atividade fim que, nesse caso, seria a de fazer chegar a energia elétrica até o consumidor final. Portanto, a cobrança da tarifa TUST e TUSD seria ilegal, posicionamento apoiado, inclusive, pelos pareceres do Ministério Público.

Sendo assim, resta apenas aguardar o julgamento do tema nº 986 pelo STJ, e esperar que o Tribunal da Cidadania mantenha a lógica de suas decisões, de forma a desonerar o contribuinte dessa cobrança evidentemente ilegal.

BIBLIOGRAFIA

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. [Resolução n. 281 (1999)]. **Resolução Normativa ANEEL – uso e conexão aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica.** Brasília, DF. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/res1999281.pdf>>. Acesso em: 4 mai. 2019.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. [Resolução n. 414 (2010)]. Resolução Normativa ANEEL- condições gerais de fornecimento de energia elétrica. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/bren2010414.pdf>>. Acesso em: 4 mai. 2019

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. [Resolução n. 666 (2015)]. **Resolução Normativa ANEEL – regulamento da contratação do uso de transmissão em caráter permanente.** Brasília, DF. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2015666.pdf>>. Acesso em: 4 mai. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**/Luciano Amaro. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**/Rui Barbosa. edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. [Lei n. 5.172 (1966)]. **Código Tributário Nacional.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. [Lei Complementar n. 87 (1996)]. **Lei Complementar do ICMS.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. [Lei n. 9.427 (1996)]. **Lei da ANEEL.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9427cons.htm>. Acesso em: 4 mai. 2019.

BRASIL. Tribunal Superior de Justiça. **Súmula 391.** O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica corresponde à demanda de potência efetivamente utilizada. Brasília DF: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula391.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**/Hugo de Britto Machado. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**/Ana Flávia MESSA. 7.^a ed. São Paulo: Rideel.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**/Irene Patrícia Nohara. 8.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**/Leandro Paulsen. 10.^a ed. rev. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado ESMAFE, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**/Eduardo Sabbag. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**/Luís Eduardo Schoueri. 8.^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**/José Afonso da Silva. 39.^a ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.