



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAL
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO**

**ICMS: UMA ABORDAGEM JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA
SOBRE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE AS TARIFAS DE
TUST E TUSD**

Wanderson Cleyton Pereira Nunes Severo

SOUSA-PB, 2018

WANERSON CLEYTON PEREIRA NUNES SEVERO

**ICMS: UMA ABORDAGEM JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA SOBRE A
INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE AS TARIFAS DE TUST E TUSD**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Especialista Giliard

Assinatura do Orientador

SOUSA - PB, 2018

WANDERSON CLEYTON PEREIRA NUNES SEVERO

**ICMS: UMA ABORDAGEM JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA SOBRE A
INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE AS TARIFAS DE TUST E TUSD**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em ____/____/____

Orientador

Primeiro Examinador

Segundo Examinador

SOUSA – PB, 2018

AGRADECIMENTOS

Á Deus, o bom, justo, por iluminar e abençoar cada passo em minha vida, e por me conceder o dom da sabedoria e do conhecimento, e por sempre estar junto a mim e todos os momentos.

Aos meus pais amados, Wilton e Consuelo, por toda dedicação e esforços, por acreditar que a educação é a melhor forma de formar bons cidadãos, pelo exemplo de vida, conselhos, amizade, ensinamentos, amor e carinho irrestritos. Por sempre estarem ao meu lado, em toda e qualquer situação com palavras de incentivo e coragem. E por todas as noites em que ficaram até tarde acordados me esperando, e por todo o sacrifício em suas vidas, das quais construíram os degraus que cominho rumo ao meu futuro.

As meu irmão e minha cunhada Wallison e Halana, por toda ajuda que me deram.

A Heitor Cleiton (*in memoriam*), meu anjinho que não pude ver, mas sei que está no céu nesse momento, abençoando e intercedendo a Deus por cada um de nossa família.

A minha namorada, amiga, mentora, companheira, cúmplice, ombro amigo, exemplo de vida e musa inspiradora, que me deu forças quando quis desistir, que me deu um novo sonho a perseguir, e que sempre está ao meu lado, e sempre estará, Rosangela dos Santos Sousa.

Ao meu Orientador, Professor e amigo Prof. Dr. Giliard Cruz Targino, pela oportunidade e por acreditar na minha capacidade, pelos ensinamentos tão valiosos, e por toda a paciência que teve comigo no desenvolvimento dessa pesquisa, que Deus o abençoe nesta tarefa de formar de maneira digna novos pesquisadores.

Ao meu chefe, Admilson Leite de Almeida Junior, por toda ajuda, e por me fazer despertar o interesse pelo presente tema.

Aos meus amigos e colegas, Aldenes Braga, Evanuel Ferreira, Diego Fernandes, Jose Fernandes e Messias Soares, por todo companheirismo e amizade durante este curso.

“Só há duas coisas certas na vida: a morte e os impostos.” (Samuel Johnson)

RESUMO

O presente trabalho possui como tema o estudo a análise da ilegalidade da incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços sobre tarifas de uso do sistema de distribuição e transmissão de energia elétrica. O problema que a pesquisa busca analisar consiste na cobrança do ICMS incidente sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST/TUSD). Cujas hipóteses apresentadas são de que a principal origem desta problemática reside na atuação do Estado como sujeito ativo da relação tributária, que tem cobrado de forma indevida, das concessionárias de serviço de fornecimento de energia elétrica, o tributo do ICMS, sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica. O objetivo principal analisar se a cobrança do ICMS sobre as tarifas de TUST/TUSD (Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição e Transmissão) feita pelo Governo do Estado da Paraíba às Concessionárias de energia elétrica, encontra-se compatível com a lei do ICMS – LC 87/96, na parte em que descreve o fato gerador e a base de cálculo do tributo.. Por sua vez, este trabalho tem como objetivos específicos: Analisar a doutrina e a legislação acerca do ICMS; Verificar a natureza jurídica das tarifas TUST e TUSD; Estudar, minuciosamente, os elementos constitutivos do ICMS. Averiguar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal acerca da cobrança de ICMS sobre o TUST e TUSD;. A metodologia utilizada na presente pesquisa, foi o método dedutivo como molde de abordagem, partindo de uma premissa maior, passando por outra menor e chegando a uma conclusão particular. O método de procedimento adotado foi o comparativo, na qual foi feita comparação do resultado de várias outras pesquisas e literaturas existentes sobre o tema. O tipo de pesquisa utilizada foi a explicativa, por visar identificar os fatores que determinam ou contribuem para o surgimento do problema, e as possíveis soluções para o mesmo. Quanto ao procedimento técnico, a pesquisa é bibliográfica e documental, com trato direto e indireto das fontes. Portanto, são estes argumentos centrais deste estudo monográfico, estruturado em três capítulos: O **primeiro capítulo**, intitulado “Dos Princípios que regulam o Direito Tributário”, onde será feita uma análise acerca dos

princípios que regulam a prática da competência tributária do Estado, são estes: Princípio da Legalidade; Princípio da Irretroatividade; Princípio da Capacidade Contributiva, além dos princípios pertinentes ao ICMS, que são: O Princípio da Não Cumulatividade e o Princípio da Seletividade. Já no **segundo capítulo**, cujo título é “ICMS: Elementos Constitutivos”, foi analisado os elementos que constituem o ICMS, como o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo, o Fato Gerador do presente tributo, alíquota, base de cálculo e os Convênios sobre ICMS. Por fim, no **terceiro capítulo**, intitulado de “TUST/TUSD: Uma Análise Sobre A ilegalidade da Incidência sobre as referidas Tarifas”, foi feita uma análise sobre a ilegalidade da cobrança do ICMS sobre as mencionadas tarifas de transmissão e distribuição de energia realizada pelo Estado da Paraíba, a partir da análise da doutrina a respeito do tema, em conjunto com a jurisprudência do STF e do STJ colacionada.

Palavras – chaves: Ilegalidade, Tarifas, ICMS, TUST/TUSD.

ABSTRACT

The present study has as its subject the study the analysis of the illegality of the incidence of the Tax on the Circulation of Goods and Services on tariffs of use of the distribution and transmission system of electric energy. The problem that the research seeks to analyze consists of charging the ICMS tax on the tariffs for the use of electricity transmission and distribution systems (TUST / TUSD). The hypothesis presented is that the main origin of this problem lies in the State acting as an active subject of the tax relationship, which has improperly charged, from the concessionaires of electricity supply service, the ICMS tax, on usage charges of electricity transmission and distribution systems. The main objective is to analyze whether the ICMS tax on the TUST / TUSD tariffs (Rates of Use of Distribution and Transmission Systems) made by the Government of the State of Paraíba to the electric energy concessionaires is compatible with the ICMS - LC 87/96, in the part that describes the taxable event and the basis of calculation of the tax. In turn, this work has specific objectives: To analyze the doctrine and the legislation on ICMS; Check the legal nature of the TUST and TUSD tariffs; Study, in detail, the constituent elements of ICMS. To verify the jurisprudence of the Superior Court of Justice and Federal Supreme Court on the collection of ICMS on TUST and TUSD ;. The methodology used in the present research was the deductive method as a model of approach, starting from a larger premise, passing through a smaller one, and arriving at a particular conclusion. The method of procedure adopted was the comparative one, in which the result of several other researches and existing literature on the subject was compared. The type of research used was the explanatory one, in order to identify the factors that determine or contribute to the emergence of the problem, and the possible solutions to it. As for the technical procedure, the research is bibliographical and documentary, with direct and indirect treatment of the sources. Therefore, these are the central arguments of this monographic study, structured in three chapters: The first chapter, entitled "Of the Principles that regulate the Tax Law", where an analysis will be made about the principles that regulate the practice of the tax jurisdiction of the State, are these : Principle of Legality; Principle of Irretroactivity; Principle of Contributory Capability, in

addition to ICMS principles, which are: The Principle of Non-Cumulativity and the Principle of Selectivity. In the second chapter, whose title is "ICMS: Constituent Elements", the elements that make up the ICMS, such as the Active Subject and the Passive Subject, the Generating Fact of this tax, tax rate, calculation base and the ICMS Agreements . Finally, in the third chapter, titled "TUST / TUSD: An Analysis on the Illegality of Incidence on the Tariffs", an analysis was made of the illegality of the ICMS collection on the mentioned rates of transmission and distribution of energy realized by the State of Paraíba, based on the analysis of the doctrine on the subject, together with the jurisprudence of the STF and the STJ.

Keywords: Illegal, Rates, ICMS, TUST / TUSD

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 DOS PRINCÍPIOS QUE INTERESSAM AO TEMA.....	14
1.1 Dos Princípios Gerais do Direito Tributário.....	14
1.1.1 Princípio da Legalidade.....	14
1.1.2 Princípio da Irretroatividade.....	17
1.1.3 Princípio da Anterioridade.....	20
1.1.4 Princípio da Capacidade Contributiva.....	22
1.2 Dos Princípios Específicos ao ICMS.....	23
1.2.1 Princípio da Não Cumulatividade.....	23
1.2.2. Princípio da Seletividade.....	26
2 ICMS: ELEMENTOS COSTITUTIVOS.....	28
2.1 Fato Gerador.....	28
2.2 Competência tributária e Sujeito Ativo.....	32
2.3 Sujeito Passivo.....	33
2.4 Base de Cálculo.....	37
2.5 Alíquotas.....	39
2.6. Dos Convênios de ICMS.....	40
3 TUST E TUSD: UMA ANÁLISE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS REFERIDAS TARIFAS.....	42
3.1 Da natureza jurídica das tarifas TUST e TUSD.....	42
3.2 Do conceito de circulação de mercadorias e serviço e da energia como mercadoria tributável.....	45
3.3 O posicionamento doutrinário e jurisprudencial a respeito da incidência do ICMS sobre as tarifas de TUST e TUSD.....	48
CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS.....	58

INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui como tema o estudo a análise da ilegalidade da incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços sobre tarifas de uso do sistema de distribuição e transmissão de energia elétrica que é perpetrado pelo Governo do Estado da Paraíba. O problema que a pesquisa busca analisar consiste na cobrança do ICMS¹ incidente sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST/TUSD). A hipótese apresentada é de que a principal origem desta problemática está relacionada a atuação do Estado como sujeito ativo da relação tributária, que tem cobrado de forma indevida, das concessionárias de serviço de fornecimento de energia elétrica, o tributo do ICMS, sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica, e estas por sua vez, repassam ao consumidor paraibano, que tem de arcar com o pagamento do repasse do mencionado tributo na conta de energia elétrica, restando ao judiciário, quando provocado, encontrar soluções ao problema, declarando a ilegalidade da cobrança feita pelo Governo Estadual. Assim sendo, é necessária a atuação do Poder Judiciário, como limitador do Poder Executivo, para declarar a ilegalidade da respectiva cobrança, como forma de proteger os direitos do contribuinte.

O principal objetivo da pesquisa é analisar a legitimidade da cobrança do ICMS sobre as tarifas de TUST/TUSD (Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição) pelo Governo do Estado da Paraíba a Concessionária de energia, que gera um aumento significativo do valor pago pelo contribuinte na conta de energia. Por sua vez, este trabalho tem como objetivos específicos: analisar a doutrina e a legislação acerca do ICMS; averiguar as decisões da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca da cobrança de ICMS sobre o TUST e TUSD e mostrar a ilegalidade da cobrança de ICMS pelo Governo do Estado da Paraíba, sobre as tarifas de TUST e TUSD.

Diante desta situação, além de pagar uma enorme carga tributária, como também um elevado valor pelo serviço de fornecimento de energia elétrica, o

¹ ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

contribuinte de fato, que é o consumidor final, se vê prejudicado diante de cobranças indevidas de alguns tributos, feitos pelo Governo às Concessionárias, e que lhes são repassadas de forma indireta na conta de energia.

Entre estes tributos cobrados de forma indevida, está o ICMS, que em sua definição, incide sobre a circulação de serviços e mercadorias, inclusive no fornecimento de energia elétrica.

Dessa forma, ocorre que, o referido tributo tem sido cobrado em cima das tarifas que dizem respeito ao uso do sistema de distribuição de energia, e o valor cobrado tem sido passado ao contribuinte/consumidor, na conta de energia elétrica, elevando de forma significativa o valor da fatura.

O desenvolvimento do presente trabalho influencia de forma direta no cotidiano da população paraibana, pois mostra a irregularidade na cobrança de um imposto, o ICMS, sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica (TUST E TUSD), que é repassado ao consumidor final, que já paga uma extensa carga tributária pelo consumo de energia elétrica.

Tal cobrança irregular afeta de forma direta toda a população do Estado da Paraíba, agravando principalmente as pessoas de baixa renda, visto que estas possuem um baixo poder aquisitivo.

Contudo, trabalhos como estes, são de grande importância, não só para a comunidade acadêmica, mas também para toda a sociedade, uma vez que disponibiliza informações acerca de fatos presentes no meio social, auxiliando aos operadores do direito a atuarem de forma a garantir os direitos do cidadão, e conseqüentemente na criação de medidas preventivas e ou de controle que correspondam às necessidades sociais, uma vez que, concomitantemente a estas ações, atuará também, na conscientização dos gestores públicos estaduais, de forma a não agirem de modo a prejudicar o consumidor de energia elétrica.

Assim sendo, o presente tema tem grande relevância, pois trabalha a parte social em conjunto com o direito, deste modo, mostra a cobrança do ICMS sobre as tarifas de distribuição e transmissão de energia elétrica, destacando como tem se posicionado a doutrina majoritária e jurisprudência pátria em relação ao mesmo.

São estes argumentos centrais deste estudo monográfico, estruturado em três capítulos: O **primeiro capítulo**, intitulado “Dos Princípios que regulam o Direito Tributário”, onde foi feita uma análise acerca dos princípios que regulam a prática da competência tributária do Estado, são estes: Princípio da Legalidade; Princípio da Irretroatividade; Princípio da Capacidade Contributiva, além dos princípios pertinentes ao ICMS, que são o Princípio da Não Cumulatividade e o Princípio da Seletividade.

Já no **segundo capítulo**, cujo título é “ICMS: Elementos Constitutivos”, foi analisado os elementos que constituem o ICMS, como o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo, o Fato Gerador do presente tributo, alíquota, base de cálculo e os Convênios sobre ICMS.

Por fim no **terceiro capítulo**, intitulado de “TUST/TUSD: Uma Análise Sobre A ilegalidade da Incidência sobre as referidas Tarifas”, foi feita uma análise sobre a ilegalidade da cobrança do ICMS sobre as mencionadas tarifas de transmissão e distribuição de energia realizada pelo Estado da Paraíba, a partir da análise da doutrina a respeito do tema, em conjunto com a jurisprudência do STF e do STJ colacionada.

Portanto, no que concerne à metodologia utilizada na presente pesquisa, foi utilizado o método dedutivo como molde de abordagem, partindo de uma premissa maior, passando por outra menor e chegando a uma conclusão particular. O método de procedimento será o método comparativo, na qual foi feita comparação do resultado de várias outras pesquisas e literaturas existentes sobre o tema. O tipo de pesquisa utilizada foi a explicativa, por visar identificar os fatores que determinam ou contribuem para o surgimento do problema, e as possíveis soluções para o mesmo. Quanto ao procedimento técnico, a pesquisa é bibliográfica e documental, com trato direto e indireto das fontes.

1. DOS PRINCÍPIOS QUE INTERESSAM AO TEMA

1.1. Dos Princípios Gerais do Direito Tributário

1.1.1. Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade se manifesta de diferentes formas nas diversas áreas do Direito, por exemplo, na Carta Magna de 1988, em seu art. 5º, inciso II, é previsto que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”², que, conforme cita Bahia (2017), tal manifestação legal expressa a sujeição dos cidadãos, órgãos ou entidades às regras e mandamentos emanados pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Já no Direito Administrativo, o Princípio da Legalidade regula o *modus operandi* da Administração Pública, do qual, esta só poderá praticar as condutas que estiverem previstas em lei, atuando conforme esta, segundo ensinamento de Carvalho, (2017).

No Direito Penal, segundo Greco, (2017), por se tratar da *ultima ratio* do ordenamento jurídico brasileiro, este segue a mesma linha de raciocínio do Direito Constitucional, do qual Princípio da Legalidade se revela pelo brocardo “*nullum crimen nulla poena sine previa lege*”, previsto no art. 1º do Código Penal brasileiro, segundo o qual não há crime sem lei anterior que o defina, nem há pena sem prévia cominação legal.

Por fim, no Direito Tributário, segundo Minardi, (2014), o Princípio da Legalidade, em conjunto com os princípios da Irretroatividade, previsto no art. 150, incisos I e III, alínea "a", da Constituição Federal, e o da anterioridade, disposto no art. 150, III, alíneas "b" e "c" do mesmo dispositivo, constituem o Princípio da Segurança Jurídica, *in verbis*:

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;

² BRASIL, Constituição Federal de 1988

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- 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; (GRIFO NOSSO)

Nas palavras de Paulsen (2017), os aspectos quantitativos de um tributo precisam estar definidos em lei, seja por meio do estabelecimento de um valor fixo, da definição de sua base de cálculo e de sua alíquota, é a lei quem estabelece o quantum *debeatur* e somente esta poderá aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo ou majorando a alíquota.

Na mesma esteira, assim prediz o art. 97 da lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), *ex vi legis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Por conseguinte, não cabe ao Chefe do Poder Executivo a decisão de criar ou modificar algum tributo ao ponto de torná-lo mais ou menos oneroso, mas sim, do Poder Legislativo, com representantes escolhidos pelo povo.

Contudo, é facultado ao Poder Executivo, conforme redação do § 1º do art. 153 da Carta Magna, majorar ou diminuir, a alíquota dos Impostos sobre produtos estrangeiros (II); de Exportação (IE); sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), por intermédio de Decreto, dentro dos limites estabelecidos por lei.

Destarte, em se tratando dos Tributos CIDE – Combustível e ICMS – Combustível, estes podem ter suas alíquotas alteradas por meio de Medida Provisória.

No que tange o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviço (ICMS) surgiu na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, do qual, veio a substituir o antigo imposto sobre vendas e consignações (ICV).

Atualmente, o ICMS está previsto, de forma geral, no art. 155, inciso II e nos parágrafos 1º e 2º da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), e mais especificadamente em diversas Resoluções do Senado Federal que estabelecem as alíquotas para o respectivo tributo, além das leis instituidoras de cada Estado da Federação e outros dispositivos normativos infraconstitucionais, tornando este tributo um dos mais labirínticos no Sistema Tributário, conforme as palavras de Paulsen (2017).

Conforme redação do § 2º, inciso XII do art. 155 retromencionado, caberá à lei complementar:

Art.155 (...): XII - a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a

sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Conforme cita Minardi (2014), a Lei Complementar n. 24/75, em seu art. 1º, trata das concessões e revogações de isenção ou redução de alíquotas do ICMS, das quais, serão concedidas por meio de termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

1.1.2. Princípio da Irretroatividade

Em seu art. 5º, inciso XXXVI, a CF/88 estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Para Paulsen, a regra disposta no Texto Maior se refere ao efeito retroativo da lei superveniente, de modo que os efeitos de uma lei novel não poderão alcançar os atos jurídicos já consumados e o direito adquirido:

“Ainda que se possa extrair diretamente do princípio do Estado de direito a ideia de irretroatividade da lei, ela assume o contorno de impedir que lei nova alcance direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos, ou seja, posições jurídicas já definitivamente constituídas. Assim, não pode influir sobre direitos já consumados ou, embora não consumados, já adquiridos, pendentes apenas de exercício ou exaurimento, tampouco infirmar atos jurídicos perfeitos” (PAULSEN, 2017, p. 135)

O Princípio da Irretroatividade, somado aos princípios da Legalidade e o da anterioridade, constituem o Princípio da Segurança Jurídica ao contribuinte, dos quais, protegem o contribuinte, que está em posição de desvantagem na relação tributária, de qualquer abuso que possa ser cometido pela Administração Pública.

O Princípio da Irretroatividade Tributária está previsto no art. 155, inciso III, alínea “a”, *ex vi legis*:

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:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (GRIFO NOSSO)

Destarte, o Princípio da Irretroatividade, nas palavras de Harada (2017a), deve-se haver a prévia definição do fato gerador originador da obrigação tributária em lei que cria o tributo, e este mesmo dispositivo só poderá atingir os fatos futuros a sua criação, não podendo incidir sobre relação tributárias anteriores a criação de sua lei instituidora.

Dessa forma, conforme menciona Sabbag (2016), o Princípio da Irretroatividade, em conjunto com o Princípio da Anterioridade trazem segurança jurídica ao contribuinte, que, em um primeiro momento, deve estar ciente de qual norma está em vigência, e a qual fato gerador está previsto na mesma, e deve ter um conhecimento precedente sobre o plano eficaz, gerando assim, uma maior certeza quanto ao direito que incidirá sobre os atos que pratica, conforme afirma Paulsen (2017).

Conforme cita Minardi (2014), o princípio da irretroatividade tributária, no que diz respeito às normas Constitucionais, não comporta qualquer exceção, contudo, o Código Tributário Nacional, em no art. 106, incisos I e II, e no § 1º do art. 144 estabelece três exceções a este princípio.

A primeira possibilidade, prevista no inciso I do art. 106 do CTN, refere-se à aplicabilidade de lei interpretativa a atos pretéritos, sem que haja aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Segundo Minardi (2014), uma lei interpretativa é criada apenas para esclarecer outra norma anterior, sem que haja o intuito de inovação ao ordenamento jurídico, assim sendo, conforme a mesma autora, uma lei interpretativa tem a única função de elucidar, clarear, ou reproduzir o conteúdo

de um ato normativo anterior a esta, a fim de sanar suas obscuridades, sem que isto traga qualquer penalidade ao contribuinte.

Na mesma esteira, Sabbag (2016) preleciona que a norma interpretativa possui natureza declaratória de direitos e deveres preexistentes em dispositivo pretérito, sendo vedada a sua aplicação isolada, devendo ser limitada unicamente a sua função específica.

A segunda exceção é prevista nas alíneas do inciso II do art. 106 do CTN, *in verbis*:

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

[...]

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.

No que tange ao previsto na alínea “a” do citado dispositivo, esta norma regula a “*novatio legis in melius*”³, pela qual, conforme ensina Sabbag (2016), é permitido que a lei nova retroaja, caso esta seja mais favorável ao contribuinte, que é o sujeito passivo da relação tributária, em comparação à lei vigente à época dos fatos.

Já a alínea “b” da norma retromencionada diz respeito à relação tributária que pressupõe a exigência da alguma ação ou omissão por parte do contribuinte, desde que seja fraudulenta e não tenha implicado falta de pagamento do tributo.

Por fim, a alínea “c” trata do surgimento de alguma lei que prevê uma punição menos rígida ao sujeito passivo, que retroagirá aos fatos pretéritos em benefício a este.

³ Previsto no Direito Penal, este termo está contido no art. 2º do Código Penal, no qual, menciona que “*a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado*”.

Por conseguinte, a terceira e última exceção ao Princípio da Irretroatividade está disposta no art. 144, § 1º do CTN com a seguinte redação:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nas palavras de Sabbag (2016), o *caput* do art. 144 do CTN prevê que o lançamento de um tributo deve ser realizado em harmonia com a situação de direito e de fato, contemporâneo ao fato gerador deste mesmo tributo.

Já o § 1º do mesmo dispositivo informa que a lei criada posteriormente ao fato gerador do tributo, que outorgar crédito tributário maiores garantias retroagirá ao fato anterior a sua criação, exceto, se esta mesma norma atribuir a responsabilidade tributária a um terceiro, incluindo-o no polo passivo da relação tributária, conforme cita Sabbag (2016).

Quanto ao ICMS, apesar de ser um tributo complexo, este incide sobre fatos geradores instantâneos, portanto, a lei novel que tratar sobre o referido tributo, não retroagirá, salvo nos casos específicos previstos no art. 106, incisos I e II, e no art. 144, § 1º, ambos do CTN.

1.1.3. Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade Tributária, ou, também chamado de “princípio da não Surpresa do contribuinte” é um dos pilares de sustentação da Segurança Jurídica ao contribuinte, evitando que este seja surpreendido com a cobrança de um novo tributo logo após a sua criação, e está previsto no art. 150, inciso III da Carta Política Vigente, *in verbis*:

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 letra b.

Conforme menciona Harada (2017a), este princípio vincula a cobrança do tributo a cada exercício financeiro anual. No mesmo diapasão Minardi (2014) preleciona que, se um tributo for instituído ou majorado em um determinado exercício financeiro, o mesmo só poderá ser exigido em um próximo exercício financeiro, e sua eficácia se dará após transcorridos 90 (noventa) dias após da data da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo.

O prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo pode ser considerado um prazo de carência concedido pelas instituições bancárias, para que seja realizado o resgate do montante dado como empréstimo, segundo Harada (2017a).

A alínea “b” do citado dispositivo abrange o princípio da anterioridade do exercício, do qual, um tributo que tenha sido instituído ou majorado em um exercício financeiro só poderá ser cobrado no próximo exercício, conforme preleciona Minardi (2014), já a alínea “c”, segundo a mesma autora, trata da anterioridade nonagesimal, ou noventena, do qual o tributo só poderá ser cobrado 90 (noventa) dias após sua data de publicação.

As exceções ao princípio da anterioridade estão dispostas nos artigos 150, § 1º, 155, § 4º, IV, “c”, 177, § 4º, I, “b” e 195, § 6º, da Carta Magna, dos quais, alguns destes tributos respeitam apenas a regra da noventena, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); o ICMS – Combustível e o CIDE - Combustível, nos casos de redução e restabelecimento de suas alíquotas; e a Contribuição Social, segundo Sabbag (2016).

Existem tributos que são submetidos apenas à regra da anterioridade do exercício financeiro, como o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA, conforme ensina Paulsen (2017).

Por fim, existem tributos que podem ser cobrados imediatamente, sem que precisem aguardar o próximo exercício financeiro, muito menos aguardar os 90 (noventa) dias da data de sua publicação. Estão entre estes tributos o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG); Empréstimo Compulsório de Guerra ou Calamidade Pública; Imposto sobre Importação (II); Imposto sobre Exportação (IE) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), segundo Minardi (2014).

Apenas o ICMS – Combustível está entre as exceções ao princípio da anterioridade, nos casos de redução e restabelecimento de alíquotas, já ICMS incidente sobre as outras formas de circulação de mercadorias e serviços deverá respeitar os princípios da anterioridade nonagesimal e anual.

1.1.4. Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva está positivado no parágrafo único do art. 145 da Lei Suprema, do qual, prevê a gradação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte, *ex vi legis*:

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

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Com base no respectivo princípio, o Estado deve realizar a graduação de seus impostos conforme a capacidade econômica do indivíduo, auferindo uma maior arrecadação daqueles que possuem maior patrimônio, e uma menor arrecadação daqueles que possuem menor patrimônio, conforme explica Paulsen (2017).

Segundo Harada (2017a), este princípio visa atingir a chamada Justiça Fiscal, do qual, reparte os encargos do Estado proporcionalmente a capacidade econômica de cada contribuinte, mas, segundo o mesmo autor, esta graduação se refere apenas aos impostos, não sendo aplicável às outras espécies de tributos.

No que concerne ao ICMS, o postulado da capacidade contributiva se exterioriza a partir de sua seletividade, incidindo alíquotas variantes conforme a essencialidade de um produto ou serviço, como também, a capacidade do contribuinte que se utiliza destes, segundo preleciona Sabbag (2016).

Por fim, para D'Araujo (2016), o princípio da capacidade contributiva se manifesta impondo limites ao poder de tributar do Estado, contendo seu avanço em relação à capacidade patrimonial do contribuinte.

1.2. Dos Princípios Específicos ao ICMS

1.2.1. Princípio da Não Cumulatividade

Além de estar sujeito aos Princípios Gerais do Direito Tributário aqui descritos, o tributo aqui investigado também possui princípios específicos, como o Princípio da Não Cumulatividade, previsto nos artigos 155, § 2º, inciso I, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Na mesma esteira, assim determina a Lei complementar nº 87/95:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (GRIFO NOSSO)

Assim sendo, nas palavras de Mauro (2016), este princípio garante a neutralidade do ICMS nos diversos períodos de sua cadeia produtiva, além de, segundo o mesmo autor, assegurar ao contribuinte o direito de creditar-se do tributo que já lhe foi cobrado em operações de circulação de mercadoria e serviços anteriores.

Na mesma esteira, Minardi (2014) ensina que, pelo fato de o ICMS ser um tributo trifásico, ou seja, a sua incidência ocorrer nas diversas etapas que a circulação de uma mercadoria ou de um serviço possui, o respectivo tributo será compensado em cada operação realizada.

Portanto, caso um determinado bem seja alienado, o alienante terá o direito a uma compensação de crédito, que se dará na próxima operação tributária que for realizada com o montante cobrado nas operações anteriores,

não havendo assim, a cobrança de um imposto sobre o outro, conforme preconiza Villas (2016).

Destarte, assim preconiza o art. 49 do CTN:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Consoante Sabbag (2016), a compensação ocorrida em uma operação que envolve o ICMS se dará apenas no aspecto financeiro da operação, e não no aspecto jurídico, pois, o crédito não é líquido e certo, ocorrendo o abate do débito gerado na saída do produto ou serviço ao crédito que é gerado com a cobrança no ICMS na entrada.

As exceções ao Princípio da Não Cumulatividade estão previstas no inciso II do § 2º do art. 155 da Lei Maior, do qual, não haverá a compensação do crédito tributário decorrente das operações com ICMS nos casos de não-incidência ou de isenção, *ex vi legis*:

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

A mencionada exceção ocorre porque a isenção e a não-incidência do ICMS sobre a circulação de uma determinada mercadoria ou serviço não implica a existência de crédito a ser compensado nas operações seguintes, e acarreta a anulação dos créditos gerados nas operações anteriores, segundo Paulsen (2017).

1.2.2. Princípio da Seletividade

O princípio da Seletividade, inerente ao ICMS, possui previsão no art. 155, § 2º, inciso III, *in litteris*:

Art. 155. (...)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Em consonância com o disposto na Lei Fundamental, segundo Paulsen (2017), a seletividade é uma técnica usada em conformidade com a capacidade contributiva do contribuinte, do qual, a previsão das alíquotas de um determinado tributo será feita conforme a natureza ou a finalidade de um determinado bem, conferindo tratamento tributário diferente conforme a essencialidade daquele bem.

Já Minardi (2014), trata a técnica da seletividade como uma faculdade dos Estados e do Distrito Federal, tendo como função, nortear a estipulação das alíquotas diferenciadas do ICMS, tomando como base a essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Precisas são as palavras de Eduardo Sabbag sobre o tema:

Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução

constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social. (SABBAG, 2016, p. 348)

Segundo Ramos (2017), em consonância com a CF/88, é atribuído ao Poder Legislativo Estadual a regulamentação do ICMS, como também, realizar o juízo de superfluidade de um determinado bem ou serviço, já Sabbag (2016) atribui esta competência também ao Poder Judiciário, que poderá manifestar-se sobre a essencialidade ou não de um bem ou serviço.

Por fim, Ramos (2017) destaca que a aplicação do Princípio da Seletividade, em respeito à capacidade contributiva do cidadão, atua promovendo uma justa distribuição da carga tributária, permitindo assim, a realização da justiça fiscal.

2. ICMS: ELEMENTOS COSTITUTIVOS

Segundo preleciona Minardi (2014), o ICMS foi criado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, em substituição ao antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), que estava previsto na Constituição Federal de 1936, no art. 8º, inciso I, alínea “e”.

Neste sentido, explica a mesma autora, que o ICMS sofre diversas modificações com o advento da Lei Fundamental de 1988, dentre elas, a incidência sobre novos fatos geradores, como os serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e também sobre os serviços de comunicação.

Destarte, o ICMS trata de um tributo de competência dos Estados, tendo também, este último, como sujeito ativo na relação tributária, enquanto que, no polo passivo da demanda, está o contribuinte, que é a pessoa física ou jurídica, que realiza atividades que envolvem a circulação de mercadorias e serviços.

Por fim, o ICMS é considerado, segundo Paulsen (2017), como o imposto mais complexo de todo o sistema tributário brasileiro, pois a legislação pertinente ao mencionado tributo está ramificada em diversos diplomas jurídicos diferentes, como a própria Constituição Federal de 1988, passando pelas Resoluções do Senado Federal, Leis Complementares e Convenções Estaduais.

2.1. Fato Gerador

Nas palavras de Rodrigues & Melo (2009), explicita as situações fáticas, dos quais, a partir destas surgirá a relação tributária, e conseqüentemente a obrigação do contribuinte em pagar o tributo.

A Lei Fundamental, em seu art. 155, incisos II e IX, demonstra, de forma sucinta, os fatos geradores do ICMS, vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

O inciso I do art. 12 da Lei Kandir define o fato gerador do ICMS, *in verbis*:

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;

Consoante explica Sabbag (2016), o ICMS incidirá, a princípio, sobre as operações referentes à circulação de mercadorias, como também, prestação de serviços de transporte e de comunicação, seja ele interestadual ou intermunicipal, ainda que tenham iniciados no exterior. Já Minardi (2014) inclui neste rol as operações relativas ao fornecimento de energia elétrica e a importação de bens.

Já a Lei Kandir, em seu art. 2º, incisos de I a IV, e § 1º, expande ainda mais as hipóteses de incidência do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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.

O conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias e serviços”, para fins de incidência de um tributo, deve ser entendido como a troca de titularidade do bem ou serviço, segundo cita Hundertmarch (2013).

Destarte, Sabbag (2016) trata tal mudança de titularidade do bem em seu sentido jurídico, e não a simples movimentação física deste bem, ou seja,

para efeito de incidência tributária, a titularidade de um determinado bem deve ser transferida a outro com *animus* definitivo, e não apenas fisicamente.

Conforme ressalta Paulsen (2017), para que ocorra a incidência do ICMS, o produto objeto da transferência de titularidade deve ser objeto da atividade econômica habitual, ou seja, o contribuinte deve auferir lucro com a sua alienação.

Assim sendo, seguindo o mesmo entendimento dos autores citados, a Corte Superior editou a súmula nº 66, do qual cita que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Já o termo “mercadoria” presente nos dispositivos leva em consideração o destino que é dado a determinado bem, como também sua aptidão comercial, portanto, se a negociação de um determinado bem implicar mercancia, sofrerá a incidência de tributos em sua circulação, conforme frisam Sabbag (2016) e Minardi (2014).

No que tange a energia elétrica, Martins (2001) ensina que, para efeito de incidência do ICMS, o fornecimento de energia elétrica é considerado uma operação de circulação de mercadoria.

Neste diapasão, o art. 14 da resolução nº 414/2010 da ANEEL - AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA define o momento em que ocorre a transferência de titularidade da energia elétrica ao consumidor final:

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, exceto quando: (...)

Lima (2015) explana que “a energia elétrica apenas será individualizada no momento da entrada no estabelecimento do consumidor final”, e que o tributo só poderá ser cobrado a partir do momento em que energia elétrica sai da rede de energia do fornecedor e é efetivamente utilizada pelo consumidor final.

2.2. Competência tributária e Sujeito Ativo

Quando se falar em Competência Tributária, segundo os ensinamentos de Sabbag (2016), é o poder outorgado pela Constituição Federal para que um determinado ente político possa instituir e cobrar tributos, dentro dos limites da lei.

Assim sendo, segundo prediz o Princípio da Legalidade, um tributo só poderá ser instituído por meio de lei, a prerrogativa de poder criar leis instituidoras de tributos é outorgada pela Constituição Federal aos entes políticos, esta competência recebe o nome *competência legislativa plena*, e está prevista no art. 6º do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe ainda ressaltar que, tal competência é indelegável ou intransferível, também não sujeito a prazo prescricional ou decadencial, portanto, mesmo que o ente público do qual foi conferida a competência para instituir determinado tributo não o exerça, por força do art. 7º e 8º do CTN.

Conforme cita D'Araujo (2016), o ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, tem previsão no art. 155, inciso II da Lei Fundamental, do qual, é de competência dos Estados e do Distrito Federal a tributação incidente sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços, sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, além das operações de importação de mercadorias e serviços, podendo tal tributo ser instituído através de lei ordinária, *ex vi legis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Além da capacidade de instituir o ICSM, os Estados e o Distrito Federal também possuem a legitimidade ativa na relação tributária, ou seja, possuem a legitimidade de cobrar a fiscalizar a cobrança do mencionado imposto, tal qual cita D'Araujo (2016).

2.3. Sujeito Passivo

O Sujeito Passivo da relação tributária “*é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”, conforme está descrito no caput do art. 121, já o Sujeito Passivo da relação tributária que envolve o ICMS está previsto no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 (LEI KANDIR), com a seguinte redação:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro

Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Além dos já citados nos respectivos dispositivos, Sabbag (2016) cita a figura do responsável tributário, escolhido por lei para pagar o tributo, mesmo que não tenha realizado o fator gerador, sendo que, segundo redação do inciso II do art. 121 CTN, no caso do ICMS, a CF/88 admite tal responsabilidade, seja de forma *progressiva*, quando o terceiro responsável é obrigado a recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, de forma *regressiva*, quando o pagamento ocorre após a ocorrência do fato gerador.

No caso do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, consoante cita Reis (2014), as concessionárias de serviço público meramente recolhem o tributo incidente sobre a demanda de energia elétrica, a título de responsáveis tributários, além de que, segundo o mesmo autor, é o consumidor final quem suporta os encargos econômicos, estando no posto de contribuinte de fato do ICMS.

Na mesma esteira, assim dispõe o § 9º do art. 34 do ADCT, *ex vi legis*:

Art. 34. (...)

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

Consequente, segundo o mesmo autor, as concessionárias de serviço público estão alheias as operações jurídicas que envolvem a circulação da energia elétrica, pois, não praticam o fato gerador previsto referente ao ICMS.

Desta forma, tal qual afirma Lima (2015), em alguns casos específicos, o sistema tributário nacional transfere do “contribuinte de direito”, que nesse caso, seriam as concessionárias de energia elétrica, para o “contribuinte de fato”, que no presente caso, seria o consumidor de energia elétrica, o tributo pago.

O inciso XVII do art. 2º da resolução 414 da ANEEL define consumidor da seguinte forma:

Art.2º - Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

XVII – consumidor: pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, legalmente representada, que solicite o fornecimento, a contratação de energia ou o uso do sistema elétrico à distribuidora, assumindo as obrigações decorrentes deste atendimento à(s) sua(s) unidade(s) consumidora(s), segundo disposto nas normas e nos contratos, sendo:

a) consumidor especial: agente da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, da categoria de comercialização, que adquira energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração enquadrados no § 5º do art. 26 da Lei no 9.427, de 26 de dezembro de 1996, para unidade consumidora ou unidades consumidoras reunidas por comunhão de interesses de fato ou de direito cuja carga seja maior ou igual a 500 kW e que não satisfaçam, individualmente, os requisitos dispostos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995;

b) consumidor livre: agente da CCEE, da categoria de comercialização, que adquira energia elétrica no ambiente de contratação livre para unidades consumidoras que satisfaçam, individualmente, os requisitos dispostos nos arts. 15 e 16 da Lei no 9.074, de 1995; e

c) consumidor potencialmente livre: aquele cujas unidades consumidoras satisfazem, individualmente, os requisitos dispostos nos arts. 15 e 16 da Lei no 9.074, de 1995, porém não adquirem energia elétrica no ambiente de contratação livre.

Destarte, cabe ressaltar que o ICMS é um tributo indireto, e como tal, sua incidência gera o fenômeno da repercussão tributária, do qual, o valor do tributo é embutido no preço final de determinado produto ou serviço, e por fim, é transferido ao consumidor final, consoante explica Reis (2014).

Tal entendimento tem sido confirmador pela Corte Superior, conforme mostra a decisão na RESP nº 1299303 / SC, com relatoria do Min. Cesar Asfor Rocha, *in verbis*:

“Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.” (REsp 1299303 / SC; Relator(a): Ministro CESAR ASFOR ROCHA (1098); Órgão Julgador: S1 - PRIMEIRA SEÇÃO; Data do Julgamento: 08/08/2012; Data da Publicação/Fonte: DJe 14/08/2012; RTFP vol. 107 p. 409)

De forma uníssona ao que foi aqui elencado, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, ao citar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto ao tema, tem julgado de forma procedente a legitimidade do consumidor para figurar no polo ativo da demanda de indébito envolvendo o ICMS incidente sobre demanda de energia elétrica, conforme mostra as seguintes jurisprudências colacionadas:

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, ao apreciar o RESP 1.299.303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ 14.08.2012, modificou e pacificou seu entendimento, passando a afirmar que o consumidor final, na condição de contribuinte de fato, tem legitimidade para discutir a incidência de ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica ou para pleitear a repetição do tributo mencionado. (00288668920108152001; Relator: Dr. Aluizio Bezerra Filho;

Juiz Convocado : Órgão Julgador: 2ª Câmara cível; Data de Julgamento: 13-03-2014)

Neste diapasão, segundo o Exc. Min.Cesar Asfor Rocha, caso ocorra a alteração o majoração de um tributo, a concessionária de serviços públicos estará protegida, e sob este enfoque, o Estado – concedente e a concessionária estariam no mesmo polo da relação, enquanto que o contribuinte de fato, que é o consumidor final, restará prejudicado, tendo que arcar com o aumento e alteração feito pelo Estado.

2.4. Base de Cálculo

Consoante explica Harada, a base de cálculo de um tributo “*é um dos aspectos quantitativos do fato gerador que, com a alíquota aplicável, possibilitará calcular o montante do imposto devido em cada caso*”. (Harada, 2017c, p. 121).

Já Sabbag (2016) individualiza a base de cálculo do ICMS em três situações diferentes dos quais incidirá o tributo mencionado:

- a)** o valor da operação de circulação da mercadoria;
- b)** o preço do serviço de transporte interurbano ou interestadual, ou nos serviços de comunicação;
- c)** o valor constante no documento e importação do bem ou da mercadoria importada, desde que esteja convertido em moeda nacional.

No caso das operações que envolvem a circulação de mercadorias de serviço, deve se haver a transferência da titularidade do bem para que possa existir a obrigação tributária, conforme também disciplina a súmula 166 do STJ, quando cita o deslocamento entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Já a base de cálculo do ICMS será composta pelo valor da operação, e no caso das mercadorias importadas do exterior, segundo o inciso V do art.13 da Lei Kandir, *ex vi legis*:

Art. 13 (...)

[...]

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

Já o Parágrafo 4º do mesmo dispositivo trata da composição da base de cálculo das operações que envolvem a saída de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, mas pertencente ao mesmo titular, do qual, a base de cálculo será composta pelo: I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento; III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Neste diapasão, Paulsen (2017) cita que as operações decorrentes das transferências patrimoniais decorrentes da integralização de capital ou da cisão, incorporação, fusão ou transformação de uma empresa não se configura como uma circulação de mercadorias.

Quanto aos serviços de transporte, conforme cita Harada (2017c), haverá a tributação da prestação de serviço de transporte de valores, mercadorias bens ou pessoa, seja por via aérea, marítima ou terrestre, e, segundo o inciso III do art. 13 da Lei Kandir, o tributo será cobrado sob o valor do preço do serviço no Estado de origem da prestação do mesmo, consoante explica o inciso IX.

No entanto, o STF na ADI nº 1.600 já decidiu pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre os serviços de transporte aéreos intermunicipais e interestaduais de passageiros, e sobre o transporte aéreo internacional de carga, com alegação de ser impossível a aplicação de alíquotas interestaduais,

nem permitir a compensação do imposto pago por ocasião da emissão do bilhete.

Por fim, cabe destacar que, o ICMS, por força do § 1º do art. 13 terá na sua base de cálculo o montante do próprio imposto, sendo este, um verdadeiro cálculo por dentro, e que foi declarado constitucional pela Suprema Corte e pelo STJ.

2.5. Alíquota

Ao que atende as alíquotas do ICMS, mister se faz trazer a regra contida no art. 155, § 2º, incisos IV e V:

Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Com base no texto constitucional colacionado, e no que ensina Paulsen (2017), a alíquota **INTERESTADUAL** (ou externa), é definida pelo Senado Federal por meio de resolução, já as alíquotas **INTERNAS**, é facultado ao Senado fixar as alíquotas mínimas e máximas, enquanto que, aos Estados – Membros, e facultado fixar suas alíquotas internas dentro dos limites estabelecidos pelo Senado Federal.

Neste diapasão, segundo Sabbag (2016), a resolução do Senado 22/89 estabeleceu a alíquota das operações e prestações interestaduais em 12% (doze por cento), no entanto, no que tange as operações e prestações realizadas a partir das regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, previu alíquota de 7%, já nas operações interestaduais realizadas com mercadorias importadas, a alíquota é de 4%.

Quanto ao Estado da Paraíba, alíquota do ICMS estabelecida para o fornecimento de energia elétrica para consumo mensal acima da faixa de 50 kWh/hora é de 25% (vinte e cinco por cento), segundo o art. 13, V e VII, do RICMS-PB

Neste sentido, precisas são as palavras de Harada (2017a) quando comenta sobre a respectiva alíquota, o qual, afirma ser abusiva tal percentual, pois, a energia elétrica é um dos bens mais essenciais que existe, e a sua falta causaria sérios prejuízos a atual sociedade.

Além de que, segundo o mesmo autor, a alíquota independe da capacidade contributiva do consumidor, podendo atingir consumidores de baixa renda, gerando uma carga tributária excessiva aos consumidores que se enquadram nesta categoria.

Destarte, ainda citando Harada (2017b), a presente alíquota cobrada sobre a energia elétrica encontra-se em dissonância aos princípios da seletividade, próprio do ICMS, vide a essencialidade da energia elétrica frente a outros produtos incidentes, além de, ir em direção contrária ao próprio princípio da capacidade contributiva do contribuinte, do qual, um tributo deve se ajustar ao poder de contribuição do sujeito passivo da relação tributária.

2.6. Dos Convênios de ICMS

Conforma explícita a redação o caput do art. 100 e o seu inciso IV, do CTN, os convênios celebrados entre celebrados entre o entes federativos são

normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, *ex vi legis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Assim sendo, segundo explica Sabbag (2016), os Entes Federativos, por meio de sua Administração Tributária, poderão celebrar convênios entre si, para facilitar a execução de seus atos normativos, serviços, etc.

No que tange os Convênios em matéria tributária, Paulsen (2017), os distingue em duas categorias, a) os convênios de cooperação, que estão relacionados a permuta de informação e assistência mútua na fiscalização das relações tributárias; e b) os convênios de subordinação, ou fiscais

Quanto ao ICMS, conforme explicita o mesmo autor, a concessão isenções, benefícios e benefícios fiscais deste tributo é feito por meio de convênios entre as Fazendas Públicas dos entes federativos, sendo que, estes convênios devem ser firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Portanto O CONFAZ é constituído por representante de cada Estado – membro e do Distrito Federal e um representante do Governo Federal, além de ter a prerrogativa de, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS, o COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

3. TUST E TUSD: UMA ANÁLISE SOBRE A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS REFERIDAS TARIFAS

No atual estágio evolutivo de nossa sociedade, a energia elétrica tem se tornado o bem jurídico mais essencial que existe, pois, a humanidade está cada vez mais dependente da tecnologia que a envolve, sendo assim, para que os aparelhos eletro eletrônicos, computadores e telefones celulares em geral possam funcionar, os mesmo se utilizam da energia elétrica como sua principal fonte, seja ligado diretamente a alguma tomada, ou por intermédio de recarga de suas células de baterias internas.

A humanidade esta dependente de energia elétrica a tal ponto, que a sua falta, poderia gerar um caos de proporção inimagináveis.

Neste diapasão, no que concerne ao Brasil, a energia elétrica é transmitida e distribuída pelas concessionárias de serviço público, que a transmite ao consumidor final, através do pagamento de um determinado preço, fixado conforme a contratação de energia, ou conforme o consumo total do mês.

Assim sendo, por ser um bem jurídico sujeito a mercantilização, a energia elétrica sofre incidências de tributos fiscais, como o ICMS, tratado no presente trabalho, contudo, ocorre que muitas vezes, os Estados, como forma de aumentar sua receita tributária, realizam cobranças ilegais sobre as tarifas de TUSD/TUST, que servem como remuneração pelo uso da rede básica de energia elétrica.

Diante deste quadro, a quantidade de demandas de repetição de indebito

3.1. Da natureza jurídica das tarifas TUST e TUSD

A princípio o transporte da energia elétrica das usinas de produção à unidade consumidora final é dividido em dois segmentos: transmissão (TUST) e distribuição (TUSD). A transmissão entrega a energia à distribuidora e esta, por sua vez, distribui a energia ao usuário final.

No que diz respeito à operação e administração da rede básica de energia elétrica, é atribuição do Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS,

que é a pessoa jurídica de direito privado autorizada pela União Federal a exercer tal função.

Segundo definição da ANEEL na REN nº 67/04, art. 3º, a rede básica de energia elétrica é constituída por todas as subestações e linhas de transmissão em tensões de 230 Kv ou superior, em outras palavras, o sistema composto por torres, cabos, isoladores, subestações de transmissão e outros equipamentos que operam em tensões médias, altas e ultra-altas.

Sendo assim, a sua utilização da rede básica de energia, por concessionários, permissionários e autorizados depende da contratação de acesso ao sistema, conforme se depreende dos arts. 1º e 2ª da Resolução ANEEL nº. 281/1999:

Art. 1º - Estabelece, 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 desta 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.

Em razão da contratação de acesso à rede básica, o usuário remunera a ONS mediante recolhimento da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST), na forma do art. 14 da Resolução ANEEL nº. 281/1999, *in verbis*:

Art. 14 - Os encargos de uso dos sistemas de transmissão serão devidos por todos os usuários, calculados com base nos montantes de uso contratados ou verificados, por ponto de conexão, de conformidade com as fórmulas

Com efeito, assim determina o art. 20, "a" e "b", da Resolução Normativa da Agenda Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) no 414/2010:

Art. 20 - Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições: (...)

LXXV - tarifa: valor monetário estabelecido pela ANEEL, fixado em (Reais) por unidade de energia elétrica ativa ou da demanda de potência ativa, sendo:

a) tarifa de energia – TE: valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em R\$/MWh, utilizado para efetuar o faturamento mensal referente ao consumo de energia: e

b) tarifa de uso do sistema de distribuição TUSD[1]: valor monetário unitário determinado pela ANEEL, em R\$/MWh ou em R\$/kW, utilizado para efetuar o faturamento mensal de usuários do sistema de distribuição de energia elétrica pelo uso do sistema.

Portanto, conforme afirma Lima et al (2015), essa tarifa é repassada para 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 cativos, que pagam as tarifas em suas contas.

O sistema de distribuição, segundo os mesmos autores, 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 remuneração por sua utilização se dá mediante o recolhimento da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

Portanto, segundo Rossiter e Lopes (2017), no mercado cativo o valor da tarifa/preço da energia é definido após uma minuciosa análise da agência da ANEEL, sendo que, para esses consumidores, a TUSD/TUST é repassada na conta paga à Concessionária responsável pelo fornecimento de energia.

Contudo, para os Consumidores Livres, ou seja, aqueles que adquirem carga igual ou superior a 3.000 Kw, conforme o disposto no art., 15, § 6º da Lei 9.074/1995, a remuneração da TUSD/TUST pode ocorrer tanto pela cobrança na fatura do fornecimento do energético, quanto mediante a celebração de contrato próprio com a distribuidora responsável pela rede básica.

Assim sendo, segundo os mesmos autores, a TUSD, especificamente, é utilizada para repor o faturamento de encargos de uso dos sistemas de

distribuição de consumidores livres, conforme disposto no Decreto 4.667/2003. Já a TUST refere-se aos custos inerentes ao uso do sistema de transmissão, notadamente o serviço de transporte de grandes quantias de energia elétrica por longas distâncias.

Portanto, diante do que foi explanado, e conforme o próprio termo já deixa claro, a TUST e a TUSD são tarifas a serem pagas pelos usuários da rede básica de distribuição e transmissão de energia elétrica, dos quais, são cobradas pelas concessionárias de energia elétrica.

Neste diapasão, conforme ensina Sabbag (2016), as tarifas são receitas originárias, proveniente da intervenção do Estado por intermédio de seus associados, permissionários ou concessionários, que, segundo o mesmo autor, visa o lucro do Estado, diferentemente das Taxas, que tem como objetivo o ressarcimento pelos serviços fornecidos.

Ou seja, a TUSD e a TUST são faturadas separadamente do fornecimento de energia e visam remunerar os serviços de distribuição e transmissão, atividades autônomas e distintas daquela alcançada pela exação, constituindo meio necessário à prestação do aludido serviço.

3.2. Do conceito de circulação de mercadorias e serviço e da energia como mercadoria tributável

Conforme já mencionado no presente trabalho, e com fulcro no art. 150, inciso II, o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, seja eles intermunicipais, interestaduais, ou até iniciadas no exterior.

Assim sendo, segundo explana Hundermatch (2013), no ano de 1996, o STJ editou a súmula nº 166 com a seguinte redação:

“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Contudo, mesmo após a edição da referida súmula, em 1996 foi editada a Lei Kandir, sendo que, o art. 12 deste dispositivo expandiu o conceito de

“circulação de mercadoria e serviço” disposto na Lei Fundamental, do qual, leva em consideração a simples saída física da mercadoria do estabelecimento do fornecedor, *in verbis*:

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;

Nesta senda, para Sabbag (2016) e Paulsen (2017), quando se fala em circulação para fins de incidência tributária, é necessária a transferência da titularidade do bem, e não apenas a simples movimentação do bem no espaço.

Portanto, segundo Santos & Gomes (2017), o § 1º art. 2º da Lei Kandir define a energia como uma mercadoria tributável, *ex vi legis*:

Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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.

Nesta mesma esteira, o inciso I do art. 83 do Diploma Civilista define a energia elétrica como bem móvel, *in verbis*:

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

Bem móveis, segundo Gagliano (2012), são aqueles suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social do mesmo.

Segundo suas características próprias, para fins jurídico-tributários, a energia elétrica sempre foi considerada como mercadoria, sujeita, portanto, à incidência do ICMS, e conforme redação do art. 34, § 9º, do ADCT, a energia deve ser assim considerada porque é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários, *in verbis*:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

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

Por fim, para que haja o efetivo consumo de energia elétrica, esta deve ser produzida pelas usinas e hidrelétricas e sua distribuição pelas empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público.

Já a distribuidora de energia elétrica, Segundo Mauler (2006), não se equipara a um comerciante atacadista, que revende ao varejista ou ao consumidor final, as mercadorias de seu estoque, pois a própria energia elétrica não configura bem suscetível de ser estocado, para ulterior revenda.

Segundo o mesmo autor, só há falar em operação jurídica relativa ao fornecimento de energia elétrica, passível de tributação por meio de ICMS, no preciso instante em que o consumidor irá utilizá-la.

3.3. O posicionamento doutrinário e jurisprudencial a respeito da incidência do ICMS sobre as tarifas de TUST e TUSD

Como relatado anteriormente, as cobranças ora discutidas se referem à incidência do ICMS sobre as tarifas de TUST e TUSD, que são pagas em razão da conexão e do uso do sistema de transmissão na entrada de energia elétrica em seu estabelecimento.

Porém, segundo Mauler (2006), em decorrência das suas especificidades e características, 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.

Consequentemente, o fato gerador do imposto só pode ocorrer pela efetiva entrega da energia ao consumidor, não sendo outra a disposição constante no já citado art. 12, inciso I da Lei Kandir retromencionado.

A própria Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL comunga deste mesmo entendimento, segundo redação dos arts. 14 e 15 da Resolução nº 414/2010, esclarecendo que, para fins de responsabilidade, o momento em que ocorre a transferência da energia elétrica para o consumidor, *ex vi legis*:

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, exceto quando:

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.

Assim sendo, conforme preleciona os dispositivos retro mencionados, 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 – pois só a partir daí é determinado o sujeito passivo da obrigação tributária –, no momento em que passar por este relógio, e ingressar no estabelecimento da empresa, vindo a ser efetivamente consumida.

Com efeito, exigir o ICMS sobre as tarifas que remuneram a transmissão e a distribuição da energia elétrica, é fazer incidir o tributo sobre fato gerador não previsto no ICMS, o que viola frontalmente o princípio constitucional da reserva legal previsto no art. 150, inciso, I da Constituição Federal, debatido no primeiro tópico do presente trabalho.

Isto posto, até então, o Tribunal Superior Pátrio tinha consolidado, em sua jurisprudência, os fatos aqui elencados, conforme mostram as seguintes ementas colacionadas:

PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL – COBRANÇA DE ICMS COM INCLUSÃO EM SUA BASE DE CÁLCULO DA TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – TUSD – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS – IMPOSSIBILIDADE – PRECEDENTES. 1. É firme a Jurisprudência desta Corte de Justiça no sentido de que não incide ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de distribuição de energia elétrica, já que o fato gerador do imposto é a saída da mercadoria, ou seja, no momento em que a energia elétrica é efetivamente consumida pelo contribuinte, circunstância não consolidada na fase de distribuição e transmissão. Incidência da Súmula 166 do STJ. Precedentes jurisprudenciais. 2. Agravo regimental não provido.” (STJ – AgRg no REsp: 1075223 MG 2008/0161184-5, Relator: Ministra ELIANA

CALMON, Data de Julgamento: 04/06/2013, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/06/2013)

E ainda, havia o entendimento no STJ, exarados sob a sistemática dos RECURSOS REPETITIVOS e consolidado pela Súmula 166, que veda tal tributação sobre valores que não decorram da circulação jurídica de mercadorias, isto é, de um ato de mercancia propriamente dito, de forma a não possuírem nenhuma identidade com o fato gerador do ICMS, nesses termos:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.. (STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 25/08/2010, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO)

A Corte Suprema também comunga do entendimento do STJ quanto ao tema:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. MERA SAÍDA FÍSICA DO BEM. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA TITULARIDADE DO BEM. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INOVAÇÃO DE TESE. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - O acórdão recorrido encontra-se em

harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS. Precedentes. II – A controvérsia referente à suposta violação ao art. 97 da Constituição não foi examinada no acórdão atacado, tampouco foi sustentada no recurso extraordinário, configurando, portanto, inovação em relação ao pedido inicial. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (AI 784280 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-03 PP-00500).

Portanto, a partir da análise do que foi aqui exposto, conforme evidenciava a posição jurisprudencial do STJ e do STF consolidada quanto ao tema ora debatido, a cobrança das tarifas de TUST/TUSD se dão devido ao uso dos sistemas de rede básica de energia elétrica, não ocorrendo assim, a circulação de mercadoria, sendo que, para que haja a incidência do ICMS, deve-se haver o efetivo consumo da energia elétrica transmitida e distribuída ao consumidor final.

Mas, mesmo após seguidas decisões favoráveis a ilegalidade da mencionada cobrança, em 2017 a 1ª Seção da Corte Superior determinou a suspensão da tramitação, em todo o país, dos processos pendentes, individuais ou coletivos, sobre o tema aqui debatido, determinando a afetação de três recursos especiais, são eles: a) REsp. 1.638.772; b) REsp. 1.624.297; e c) REsp. 1.629.001, dos quais foram julgados conforme o rito dos recursos repetitivos, tendo como relatora, a Min. Regina Helena Costa

Contudo, em março de 2017, a 1ª Turma do STJ decidiu pela legalidade do ICMS incidentes sobre as tarifas de distribuição e transmissão de energia elétrica, cobrada dos consumidores que adquirem a energia elétrica diretamente das empresas geradoras. Por maioria, a turma entendeu que é impossível separar as atividades de transmissão ou distribuição de energia elétrica das demais, já que ela é gerada, transmitida, distribuída e consumida simultaneamente.

Infelizmente, a 1ª turma do STJ deixou uma incerteza jurisprudencial acerca do tema, após decidir no Resp. nº 1.163.020-RS, com relatoria do Min. Gurgel de Faria, conforme ementa colacionada:

TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD) COMPÕE O PREÇO FINAL DA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E ESTÁ INCLUÍDA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista que as fases de geração, transmissão e distribuição da energia são indissociáveis. Assim, o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à TUSD - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da LC 87/96. (STJ. 1ª Turma. REsp 1.163.020-RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21/3/2017)

Assim sendo, o Min. Herman Benjamin estabeleceu que a TUSD é uma tarifa que têm base no mesmo dispositivo legal, o que explica o julgamento conjunto dos três recursos elencados. A proposta de afetação foi aprovada por maioria. O tema está cadastrado sob o número 986 e pode ser acompanhado na página de repetitivos do STJ.

Apesar de não citar o TUST, tal entendimento, em um futuro próximo, pode vim a tornar legal a incidência do ICMS sobre a respectiva tarifa.

Tal decisão prolatada pela turma da Corte Superior encontra-se nitidamente equivocada, pois, tomando como base os ensinamentos de Mauler (2006) e Hundermach (2013), por não pressuporem qualquer ato de mercancia ou a circulação jurídica de mercadorias, e sim mera autorização para a utilização da rede de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre os encargos de transmissão ou distribuição de energia elétrica é ilegal, pois, segundo os mesmos autores, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não há qualquer negócio jurídico subjacente.

Além de que, segundo Saliba e Rolin (2005), a TUSD e a TUST dizem respeito à disponibilização do uso do sistema de distribuição e da transmissão de energia elétrica, viabilizando assim, a aquisição deste bem junto às

concessionárias e permissionárias de escolha dos consumidores livres. O fornecimento de energia propriamente, que diz respeito ao transporte de energia ao consumidor final, não é remunerado pelas TUSD e TUST.

A primeira turma do STJ não analisou o mérito com o devido esmero, pois, tomando conforme Hundermach (2013) cita, 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.

À luz dos apontamentos acima alinhados, é evidente que as atividades de disponibilização do uso das redes de transmissão e distribuição, remuneradas pela TUST e TUSD, não se subsumam à hipótese de incidência do ICMS por não implicarem circulação de energia elétrica. Esses serviços tão e simplesmente permitem que a energia elétrica esteja ao alcance do usuário.

São, portanto, quando muito, atividades-meio, que viabilizam o fornecimento da energia elétrica (atividade-fim) pelas geradoras aos consumidores finais, motivo pelo qual não há como se vislumbrar a possibilidade de estarem abrangidas pelo campo de incidência da referida exação.

Tal entendimento também está disposto na súmula 391 do STJ, com a seguinte redação:

“Súmula 391: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”

Segundo Carrazza (2015), quanto as operações relativas à energia elétrica, o ICMS considera todas as fases que possibilitam o consumo de energia elétrica pelo contribuinte, entretanto, segundo o mesmo autor, as fases anteriores ao efetivo consumo de energia elétrica, por si só, não ensejam incidências autônomas.

O saudoso Ministro Teori Albino Zavascki, sem seu voto na Resp. nº 960.476-SC, que inclusive foi um dos precedentes para a criação da súmula nº 391 retrocitada, ensina que:

“Há um dado da realidade que não pode ser ignorado: a energia elétrica é um bem insuscetível de ser armazenado ou depositado. Ela só é gerada para ser imediatamente consumida. Dito de outra forma: a energia elétrica é gerada porque é consumida. Não há geração e nem circulação sem que haja consumo. Por isso mesmo, não se pode conceber a existência de fato gerador de ICMS sobre operações de energia elétrica sem que haja a efetiva utilização dessa especial mercadoria”. (STJ – Edcl no REsp: 960476 SC 2007/0136295 – 0, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 24/06/2009. S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data de Publicação – Dje 03/08/2009)

Diante disto, fica claro a ilegalidade da cobrança do ICMS sobre as tarifas de TUST e TUSD pelo Governo Estadual, vide os fatos exaustivamente elencados.

CONCLUSÃO

O ICMS é o tributo mais complexo que existe no sistema tributário brasileiro, além de que, a receita oriunda da arrecadação deste tributo consiste em uma das maiores fontes de renda de um Estado membro.

O ICMS surgiu em substituição, ao antigo imposto sobre vendas e consignações (IVC), e possui previsão no art. 155, inciso II da Lei Maior, do qual, conforme cita este dispositivo, é de competência Estadual, tendo como fato gerador operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação serviços de transporte, serviços de comunicação entre outros.

Além da mudança de titularidade do bem jurídico, deve-se atentar que, segundo Paulsen (2017), a mercadoria do qual incidirá o ICMS deve ser objeto da atividade econômica habitual do comerciante, e como tal, o contribuinte deve auferir lucro com a sua venda.

Além de observar os princípios próprios do Direito Tributário, como o Princípio da Legalidade; Princípio da Irretroatividade; Princípio da Capacidade Contributiva, o ICMS possui dois princípios específicos, que é o Princípio da Não Cumulatividade, do qual prevê a compensação do referido tributo nas sucessivas etapas da operação de circulação de mercadoria, e o Princípio da Seletividade, da qual, impõe que as alíquotas deste imposto devem ser fixadas conforme a essencialidade do produto, e conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

Quanto ao sujeito passivo das relações tributárias que envolvem o ICMS incidente sobre a energia elétrica, a princípio seriam as concessionárias de serviço público, mas, estas apenas recolhem os tributos incidentes, como responsáveis tributários, e depois repassam ao consumidor.

Nessa esteira, neste caso específico, em que o encargo do tributo é transferido ao consumidor, este se torna o contribuinte de fato do ICMS, e como tal, tem legitimidade para propor a ação de repetição de indébito.

Quanto à base de cálculo do ICMS, [conforme cita Sabbag \(2016\) cita](#) três situações específicas, que são elas: a) o valor da operação de circulação da mercadoria; b) o preço do serviço de transporte interurbano ou interestadual, ou nos serviços de comunicação; c) o valor constante no

documento e importação do bem ou da mercadoria importada, desde que esteja convertido em moeda nacional.

Além dos já citados, o ICMS tem uma particularidade prevista no § 1º do art. 13 da Lei Kandir, do qual, integra a base de cálculo do respectivo tributo o montante do próprio imposto.

No que tange a sua alíquota, esta fica dividida entre alíquota interestadual, que é definida pelo Senado Federal por meio de resoluções; e para as alíquotas internas, é facultado ao Senado fixar alíquotas mínimas e máximas.

Na Paraíba, segundo o art. 13, incisos V e VII do RICMS – PB, a alíquota fixada para as operações de fornecimento de energia elétrica é de 25% (vinte e cinco por cento), o que de certa forma é abusiva, vide a essencialidade da energia elétrica no atual estágio evolutivo da nossa sociedade.

Assim sendo, o ICMS tem sido objeto de inúmeras demandas de repetição de indébito, nas quais, os demandantes alegam que os Governos Estaduais têm cobrado o respectivo tributo, das concessionárias de serviço público, sobre os valores referentes às tarifas de uso dos sistemas de rede básica de energia elétrica, mais precisamente sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição de energia elétrica TUST/TUSD.

A TUST e a TUSD são tarifas que visam remunerar o uso dos sistemas de rede básica de energia elétrica, e que são cobradas pelas próprias concessionárias de energia elétrica ao consumidor final

Tais ações têm tomado como fundamento que, a circulação de mercadoria ou serviço, para efeitos de arrecadação tributária, deve se haver a mudança de titularidade jurídica do bem, sendo assim, a mera movimentação física no espaço não justifica a incidência tributária do ICMS, além de que, a mercadoria deve ser transferida com *animus* definitivo.

Apesar do citado, a 1ª Turma do STJ, ao julgar o Resp. 1.163.020-RS, decidiu que a TUSD compõe o preço final da operação de fornecimento de energia elétrica, e que como tal, também está incluída na base de cálculo do ICMS.

Tal entendimento, conforme já fora mencionado antes, mesmo que diga a respeito de apenas tarifa de TUSD, poderá ser usado como precedente para

decretar a legalidade da incidência do ICMS sobre a tarifa de TUST, vide a natureza jurídica das tarifas e suas origens.

Tal entendimento está evidentemente equivocado, pois o sistema de rede básica de energia elétrica é apenas usado para que a energia elétrica chegue ao consumidor final, sendo que, só poderá haver a devida incidência do ICMS com o efetivo consumo da energia elétrica pelo contribuinte, até lá, as etapas de transmissão e distribuição, que são remuneradas através da TUSD e TUST, não entram nas etapas tributáveis da circulação da energia elétrica.

Sendo assim, tal entendimento entra em conflito com o próprio conceito de circulação de mercadoria, que necessita da real mudança da titularidade jurídica do bem, além de entrar em contradição com o princípio tributário da legalidade, pois, na própria Lei Fundamental, como na Lei Kandir, responsável por regular o ICMS, não está prevista tal hipótese de incidência do tributo.

Além do já citado, a cobrança do ICMS sobre as mencionadas tarifas geram uma onerosidade maior ao consumidor final, pois tal cobrança é repassada a estes pelas concessionárias de serviço público, o que deixa mais caro ainda a conta de energia no final do mês.

Nesta senda, a 1ª Turma do STJ instaurou um caos jurídico no que concerne ao tema em questão, pois, conforme jurisprudência colacionada no presente trabalho, até então a Corte Superior tinha o posicionamento a favor da ilegalidade da mencionada cobrança, e agora uma de suas turmas vem mudar o respectivo entendimento.

Por fim, ante a presente situação, podemos afirmar que o Brasil, realmente, não é um país sério.

REFERÊNCIAS

BAHIA, Flávia. **Coleção Descomplicando - Direito Constitucional. 3º Edição**. Flavia Bahia- Coordenação: Sabrina Dourado. Recife, PE: Armador, 2017.

BRASIL. **Tribunal de Justiça da Paraíba. 99920080000972001**; Relator: Maria de Fátima Moraes Bezerra Cavalcanti; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Data de Julgamento: 15-10-2008.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Brasília, 13 de setembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, 25 de outubro de 1966; 145º da Independência e 78º da República.

BRASIL. **STJ - AI 784280 AgR**, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-03 PP-00500.

BRASIL. STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 25/08/2010, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO.

BRASIL. **STJ. 1ª Turma. REsp 1.163.020-RS**, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 21/3/2017.

BRASIL. **STJ – Edcl no REsp: 960476 SC 2007/0136295 – 0**, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 24/06/2009. S1 – PRIMEIRA SEÇÃO. Data de Publicação – Dje 03/08/2009.

BRASIL. **STJ – AgRg no REsp: 1075223 MG 2008/0161184-5**, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 04/06/2013, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 11/06/2013.

CARRAZZA, Roque Antonio, 1949 - **ICMS / Roque Antonio Carrazza**. - São Paulo: Malheiros, 2015. 798 p.

CARDOSO, Bruno Oliveira. **"CONTRATOS DE DEMANDA NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA-IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL-ICMS."** Disponível em: <http://www.oliveiracardoso.com.br/pdf/artigo_icms_contrato_demanda_energia_eletrica.pdf> Acessado m 27 de fevereiro de 2018.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo** - 4. ed. rev. ampl. e atual. – Salvador. JusPODIVM, 2017. 1.216 p.

D'ARAUJO. Caroline Mascarenhas. **ICMS COMO IMPOSTO INDIRETO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.** Disponível em: <<http://portal.faculdadebaianadedireito.com.br/portal/monografias/Caroline%20Mascarenhas%20D'Araujo.pdf>> Acessado em 07 de maio de 2018.

DA SILVA GODOY, Luana Michelle, and Suellen Namiuchi Moriya. **"O ICMS e o fenômeno da repercussão frente ao consumidor."** Revista do Direito Público 3.1 (2008): 167-175.

DA SILVA MARTINS, Ives Granda. **"Imposição de ICMS nas operações com energia elétrica."** Revista de Direito Administrativo 225 (2001): 399-411.

DOURADO, Clarice Mota. "**INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA.**" Direito UNIFACS–Debate Virtual 124 (2011).

DUARTE, FILIPE COELHO DE LIMA, Maysa Francielle de Souza, and Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão. "**PREVISÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA.**" Revista Uniabeu 7.17 (2014): 235-250.

EXAME, **Brasil tem maior carga tributária da América Latina.** Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina>> Acesso em 28 de fevereiro de 2018.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral, volume I.** – 19. ed. – Niterói, RJ: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. Bibliografia. ISBN 978-85-970-1105-0

HARADA, Kiyoshi. **ICMS - Doutrina e Prática.** Atlas, 04/2017. [Minha Biblioteca].

HARADA, Kiyoshi. "**ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica.**" Revista Forum de Direito. 1751.

HUNDERTMARCH, Bruna. **Análise do conceito de saída de mercadoria para fins de tributação de ICMS: contrapontos entre o artigo 12, I da Lei 87/96 e o artigo 155, II da CF/88.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 114, jul 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13465>. Acesso em 27 de fevereiro de 2018.

IMPOSTÔMETO. Disponível em: <www.impostometro.com.br>. Acesso em: 09 de dezembro de 2017.

LIMA, João Paulo Batista, Mariana Padulla de SOUZA, and Murilo Pompei BARBOSA. "**EXAÇÃO INDEVIDA DE ICMS SOBRE AS TARIFAS DE TUSD E TUST.**" ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498 11.11 (2015).

MACHADO, Jordi Jacintho. "**TRIBUTAÇÃO DA SOBRETAXA DE ENERGIA ELÉTRICA: ILEGALIDADE.**" Revista de Direito PGE-GO 22 (2013).

MAURO, Lucas Lustosa Mauro. **Análise do ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.** Disponível em: <<https://lukasmauro.jusbrasil.com.br/artigos/313502671/analise-do-icms-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-intermunicipal-e-de-comunicacao>> Acesso em: 19 de abril de 2018.

MINARDI, Josiani. **Manual de Direito Tributário / Joseani Minardi.** – 1.ed. – Bahia: Editora JusPodivm, 2014.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único / Daniel. Amorim Assumpção Neves** – 8. ed. – Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

NICKEL, Cristiano Poter; POTER, Helena Nickel. **A ilegalidade da cobrança do ICMS sobre a TUSD/TUST nas faturas de energia elétrica.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIX, n. 151, ago 2016. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17668>. Acesso em 27 de fevereiro de 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen.** – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. 1. Direitotributário. 2. Direito tributário - Brasil I. Título. 16-1563 CDU 34:336.2

RAMOS, Carolina Teixeira. **A análise da aplicação do princípio da seletividade ao imposto sobre operação de circulação de mercadoria e serviço – ICMS**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-analise-da-aplicacao-do-principio-da-seletividade-ao-imposto-sobre-operacao-de-circulacao-de-mercadoria-e-se,589636.html>>. Acessado em 25 de abril de 2018.

RODRIGUES, Carlos Roberto Martins, and Marcio Rodrigues Melo. "**A LEGALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS SOBRE A DEMANDA DE ENERGIA THE LEGALITY OF THE COLLECTION OF ICMS ON THE DEMAND FOR ENERGY.**" Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais/36/04_1396.pdf>. Acessado em: 27 de fevereiro de 2018.

ROSSITER José. LOPES, Abraão. **ICMS sobre a TUST e a TUSD na fatura de energia**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI268418,71043-ICMS+sobre+a+TUST+e+a+TUSD+na+fatura+de+energia>>. Acessado em: 20 de junho de 2018.

SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag**. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016. 1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I. Título. 15-08251 CDU– 34:336.2 (81).

SALIBA, Luciana F., ROLIN, João Dácio. **Não-Incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica**. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 122, p. 50-51, nov. 2005.

SANTOS, André Lopes Marinho dos; GOMES, Nathália Christina Caputo. **Da incidência TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS: uma análise interdisciplinar**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, n. 163, ago 2017. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19299>. Acesso em 27 fevereiro 2018.

SANTIAGO, Igor Mauler Santiago. **A EXIGÊNCIA DE ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST E TUSD). ASPECTOS REGULATÓRIOS, TRIBUTÁRIOS E PROCESSUAIS.** Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/010607.pdf>>. Acesso em 24 junho de 2018.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. "**Análise dos decretos regulamentares no campo de incidência do ICMS.**" Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/an%C3%A1lise-dos-decretos-regulamentares-no-campo-de-incid%C3%Aancia-do-icms>> Acessado em 28 de fevereiro de 2018.

TAVARES, Nelson, and Rafael Iorio. "**A legitimidade do consumidor para pleitear repetição de indébito em decorrência de pagamento indevido de ICMS incidente sobre energia elétrica.**" Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/EduardoCostadosReis.pdf. Acessado em 27 de fevereiro de 2018.

VILLAS, Gustavo. **Direito Tributário: princípio da não-cumulatividade.** Disponível em <<https://gustavovillas.jusbrasil.com.br/artigos/341094586/direito-tributario-principio-da-nao-cumulatividade>> Acessado em 21 de abril de 2018.