

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PARAÍBA-UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS-CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS-DCJ/SR
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

RONALDO DA SILVA FERREIRA

**NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO, DISTRIBUIÇÃO E
TRANSMISSÃO DE ENERGIA**

SANTA RITA

2019

RONALDO DA SILVA FERREIRA

**NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO, DISTRIBUIÇÃO E
TRANSMISSÃO DE ENERGIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito do Departamento de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal de
Paraíba como exigência da obtenção do título
de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Dr. Waldemar Albuquerque Aranha
Neto.

SANTA RITA

2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

F383n Ferreira, Ronaldo da Silva.

Não incidência de icms sobre as tarifas de uso,
distribuição e transmissão de energia / Ronaldo da
Silva Ferreira. - João Pessoa, 2019.

52 f.

Orientação: Dr Waldemar Alburquerque Aranha Neto Neto.
Monografia (Graduação) - UFPB/dcj/santarita.

1. tust. 2. tUSD. 3. icms. I. Neto, Dr Waldemar
Alburquerque Aranha Neto. II. Título.

UFPB/CCJ

RONALDO DA SILVA FERREIRA

**NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO, DISTRIBUIÇÃO E
TRANSMISSÃO DE ENERGIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito do Departamento de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal de
Paraíba como exigência da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Dr. Waldemar Albuquerque Aranha
Neto.

Banca Examinadora

Data de Aprovação: _____

Prof. Dr. Waldemar Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Examinador

Examinador

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Minha Esposa e filhos, Vânia, Valentina, Raynara e Miguel, que foram minha maior motivação para completar essa jornada e nunca desistir, mesmo nos dias em que tudo parecia ser tão difícil.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me deu a vida, saúde, capacidade e forças para chegar até aqui.

Aos meus filhos, Ronaldo Miguel, Valentina e Raynara que desde bebê forma compreensivos com a minha ausência todas as noites e me deram todo amor necessário para eu seguir em frente.

A minha esposa Vania Sales, não apenas por me incentivar, mas por dividir comigo as jornadas fazendo o máximo para ajudar em momentos de necessidades.

Ao meu Pai Manoel Gomes Ferreira, que mesmo analfabeto sempre me incentivou no caminho do estudo, além do amor que me dedicou.

À minha mãe Maria Tereza da Silva Ferreira, mulher guerreira que pelo exemplo de vida sempre nos orientou no caminho do conhecimento, orientado e cobrando sempre bons resultados.

Aos meus irmãos, Robson, Rosineide e Raquel que sempre foram presentes, nos ajudando durante esse minha caminhada.

Aos meus tios, cunhados e demais familiares pelo incentivo e ajuda nas batalhas que sempre travo no dia a dia e que sempre estiveram ao meu lado.

A minha sogra que sempre me tratou como um filho, além de cuidar dos meus filhos em caso de necessidade e nas nossas ausências.

Agradeço também a todos os amigos colegas de curso nas turmas que passei, muitas dessas amizades ficaram para sempre marcada em nossa vida, momentos lindos e aflitos que passamos durante todos esses anos.

Finalmente quero agradecer imensamente aos nossos mestres que durante esses anos nos ensinaram o direito de forma brilhante, tornando esse estudo mais que uma formação uma lição de vida, em especial gostaria de agradecer:

O professor, meu orientador, Waldemar Albuquerque Aranha Neto, pelo professor e pessoa maravilhosa que é, pelo conhecimento e compreensão conosco, onde foi um privilégio nos períodos que o tivemos como mestre.

E gostaria de agradecer também em especial aos demais servidores da universidade ao qual agradeço a todos, agradecendo ao coordenador do curso Giscar Agra, que sempre ajudou e orientou nos momentos delicados.

A vocês meu eterno agradecimento,

RESUMO

O Direito Tributário é um ramo do direito que visa avaliar a principal fonte de receita do Estado, os tributos. Os tributos podem ter natureza arrecadatória ou extrafiscal, mas todo o dinheiro arrecadado, independentemente da natureza dele é passado para o Governo em forma de algum ente federativo. Os tributos abrangem 5 espécies, dentre as quais se destacam os impostos como fonte essencial de renda para o Estado. O presente trabalho verificará como se dá o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quais suas peculiaridades e, principalmente, como se dá a cobrança no setor de energia elétrica. O objetivo do trabalho é verificar como está o entendimento jurisprudencial acerca da incidência desse imposto sobre as Tarifas de Uso do Sistema Elétrico de Transmissão (TUST) e Tarifas de Uso do Sistema Elétrico de Distribuição (TUSD), as quais vem discriminadas na conta de energia. A metodologia utilizada foi a teórica documental do tipo dedutivo, com análise jurisprudencial, doutrinária e legal. Concluiu-se que a tese que mais se adequa à justiça social e ao equilíbrio tributário é de ilegalidade da incidência do ICMS sobre as tarifas TUST e TUSD, por violar expressamente previsão constitucional sobre o fato gerador do ICMS.

Palavras-chave: TUST. TUSD. ICMS. Análise de constitucionalidade.

ABSTRACT

The Tax Right is a branch of the right that seeks to evaluate the main source of income of the State, the tributes. The tributes can have nature arrecadatória or extrafiscal, but all the collected money, independently of his nature it is passed for the Government in form of some federal being. The tributes include 5 species, among which stand out the taxes as essential source of income for the State. The present work will verify as he/she feels the Tax about Relative Operations to the Circulation of Goods and on Installments of Service of Interstate Transport and Intermunicipal and of Communication (ICMS), which their peculiarities and, mainly, as he/she feels the collection in the electric power section. The objective of the work is to verify how the understanding jurisprudencial is concerning the incidence of that tax on the Tariffs of Use of the Electric System of Transmission (TUST) and Tariffs of Use of the Electric System of Distribution (TUSD), which it comes discriminated in the bill of energy. The used methodology was the theoretical documental of the deductive type, with analysis jurisprudencial, doctrinaire and legal. It was ended that the theory that more it is adapted to the social justice and the tax balance is of illegality of the incidence of ICMS on the tariffs TUST and TUSD, for violating constitutional forecast expressly on the generating fact of ICMS.

Keywords: TUST. TUSD. ICMS. Constitutionality analysis

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRACE	Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres
ACL	Ambiente de Contratação Livre
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
CCD	Contrato de Conexão de Distribuição
CCEE	Câmara de Comercialização de Energia Elétrica
CCT	Contrato de Conexão ao Sistema de Transmissão
CIP	Contribuição de Iluminação Pública
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
CUSD	Contrato de Uso do Sistema de Distribuição
CUST	Contrato de Uso do Sistema de Transmissão
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IUEE	Imposto Único sobre Energia Elétrica
MME	Ministério das Minas e Energia
ONS	Operador Nacional de Sistema
PROCEL	Programa Nacional de Conservação de Energia Elétrica
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TUSD	Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição
TUST	Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 HISTÓRICO SOBRE OS TRIBUTOS NO MUNDO	14
3 HISTÓRICO SOBRE OS TRIBUTOS NO BRASIL	19
3.1 Teoria pentapartite dos tributos	20
3.2 Contribuinte X Responsável tributário.....	21
3.3 Os impostos no ordenamento brasileiro	23
3.3.1 Impostos da União	23
3.3.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal	26
3.3.3 Impostos dos Municípios	27
3.4 Os contornos acerca do ICMS	28
3.4.1 Substituição progressiva do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	29
3.4.2 Verificação da possibilidade de restituição de valores pagos a maior	31
4 A ESTRUTURA DO SETOR DE ELETRICIDADE E A REGULAÇÃO PELA ANEEL SUAS NORMAS E A TRIBUTAÇÃO	33
4.1 A tributação do setor energético	34
4.2 Análise da TUST	35
4.3 Delineamentos acerca da TUSD	36
5 AS DECISÕES JUDICIAIS CONFLITANTES DO SETOR ENTRE 1ª E 2ª TURMA DO STJ E RECURSOS AO STF.....	38
5.1 Primeira Turma	39
5.2 Segunda Turma	41
5.3 Supremo Tribunal Federal	44
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

Os tributos constituem-se como principal fonte de recursos para o governo, receitas estas que viabilizam a gestão do Estado e a garantia de cumprimento dos serviços básicos à população. Como uma das espécies de tributos destacam-se os impostos, compreendidos como a maior fonte de receitas dentro dos tributos e cuja arrecadação não é vinculada a determinada área ou setor, respeitadas as exceções a esta regra.

Os impostos podem ser de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo que alguns são repassados entre os entes federativos para garantir uma participação mais equânime dos entes nas receitas públicas arrecadas.

Entre os impostos estaduais o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) destaca-se como uma das principais fontes arrecadatórias de recursos para o Poder Público, incidindo sobre essas mercadorias e serviços apontados alhures.

Um ponto digno de nota é que a energia elétrica é considerada uma mercadoria, portanto, objeto de fato gerador para incidência do ICMS. Como o texto constitucional prevê essa hipótese, qualquer disposição em contrário irá violar o texto infra e constitucional.

Neste esboço, a conta de energia elétrica especifica quais são as tarifas incidentes sobre a cobrança.

A conta de energia elétrica apresenta duas tarifas cobradas pela transmissão e pela distribuição da energia elétrica. Porém alguns Estados vêm adotando a possibilidade de incidência dessas tarifas sobre o valor de ICMS, integrando sua base de cálculo. Até 2017 o STJ, em meio a variadas discussões sobre o tema, vinha defendendo a ilegalidade da incidência dessas tarifas, tendo em vista que não encontravam previsão na Constituição da República de 1988 (CR/88), nem em leis infraconstitucionais. A Primeira Turma do STJ, porém, manifestou entendimento pela legalidade dessa incidência.

Com base nessa discussão e divergência, cabe analisar qual a tese que melhor se adequa à justiça social e ao princípio da equivalência, sendo aceitável para ambas as partes: o contribuinte e o Estado.

O objetivo é analisar os institutos do direito tributário, mais notadamente os impostos, para que possa se aprofundar no estudo do ICMS sobre a energia elétrica, verificando a cobrança das tarifas de transmissão e distribuição e a incidência desse imposto sobre ela.

A pesquisa se justifica, na medida em que a decisão dessa divergência causa impactos direto na vida da população, inclusive no que tange às finanças, não só do cidadão ou empresa que deve o tributo, mas também para o Governo que arrecada e dever investir essa arrecadação em prol da sociedade.

A metodologia utilizada no presente trabalho perpassa pela metodologia teórica documental do tipo dedutivo, com análise de doutrinas, jurisprudência, artigos e trabalhos específicos sobre o tema, bem como análise legal. O marco teórico do presente trabalho foi a obra de Silva e Gonçalves (2014).

No primeiro capítulo será realizado a introdução trabalho, no segundo um histórico acerca do desenvolvimento dos tributos a nível mundial, verificando se os tributos surgem como é visto atualmente ou se tinha algumas peculiaridades. O terceiro capítulo abordará o contexto histórico de surgimento dos tributos no Brasil, verificando sua amplitude e sua aplicação. No próximo tópico será abordada a teoria pentapartite dos tributos, verificando quais são as teorias existentes e qual a que se aplica no país. No tópico a seguir será feita uma comparação entre contribuinte e responsável tributário, estabelecendo as tarefas relativas a cada um. Após análise profunda do histórico dos tributos no país, no próximo tópico será analisada a história dos impostos no ordenamento brasileiro, verificando a competência para cobrança de cada imposto e fazendo delineamentos acerca dos diversos tipos de impostos previstos na legislação brasileira. No próximo tópico será realizada a verificação do ICMS, como ocorre a substituição tributária, bem como a possibilidade de restituição dos valores pagos a maior referentes a esse tributo.

No capítulo que se segue analisar-se-á como funciona a regulamentação do setor de energia elétrica e qual o papel da ANEEL em sua fiscalização. No capítulo 4 verificar-se-á, também, como ocorre a tributação no setor energético com detalhamento sobre a Tarifa de Utilização de Serviços de Transmissão (TUST) e a Tarifa de Utilização de Serviços de Distribuição (TUSD). Por fim, no tópico 5 foram

analisados alguns julgados, em especial decisões de precedentes das 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), as quais divergiram-se quanto à legalidade da incidência do ICMS sobre a TUSD e a TUST.

2 HISTÓRICO SOBRE OS TRIBUTOS NO MUNDO

O tributo originou-se remotamente, acompanhando a evolução humana, a criação das sociedades primevas, o nascimento de líderes tribais, guerreiros ou políticos. A primeira manifestação tributária, foi, segundo apontam estudos na área, foi implementada de forma voluntária. Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Após esse período, as contribuições se tornaram obrigatórias, sendo, essa época, marcada pela guerra e pelos prêmios advindos dela, já que os vencidos tinham que entregar seus bens aos vencedores da batalha. Nota-se que após esse período, a cobrança realizada por chefes do Poder Executivo se fez marcantes, sendo cobradas contribuições dos súditos em formato de tributos.

O texto mais antigo que se tem notícia até então e que demonstra como era realizada a arrecadação de tributos remonta a uma placa datada de 2.350 a. C, caracterizada pela escrita cuneiforme e que retrata as reformas realizadas pelo rei na cidade-estado de Lagash. O documento traz em seu bojo a cobrança de tributos altíssimos e abusivos, bem como exploração dos servos e funcionários e apreensão de bens dos particulares destinada à satisfação do rei.

Estudos apontam para um documento encontrado no Egito acerca de cobranças de tributos de um camponês que deveria entregar parte de sua colheita como tributos aos escribas do faraó, datado de 2000 a. C. “Na Grécia (século VII A. C.), instituiu-se o tributo administrado pelo Estado, como o conhecemos hoje. À custa do trabalho escravo e dos tributos pagos pelos cidadãos, os gregos construíram uma das maiores civilizações do mundo antigo” (SILVA; GONÇALVES, 2014, p. 15).

Em Roma, a característica marcante e determinante para conquista e ampliação de seu império foi a cobrança de tributos em todos os lugares e regiões dominadas, sem, contudo, submeter os povos dominados à sua crença e cultura. Dessa forma, o império romano cresceu exponencialmente, com influência significativa da arrecadação empreendida.

Em Roma, cobrava-se imposto pela importação de mercadorias (“portorium”) e pelo consumo geral de qualquer bem (“macelum”). Os tributos pagos pelas

províncias anexadas ao império e o pagamento de impostos pelos cidadãos foram essenciais à formação e manutenção do império (SILVA; GONÇALVES, 2014, p. 33).

A Idade Média compreende o período de 476 a 1453, cujo início é marcado pela queda do Império Romano. Este foi fragmentado em fartas frações de terras, denominadas feudos, comandado por um senhor feudal, em regra nobre, e com previsão de espécies de empréstimos de terras. Nessa época, também conhecida como idade das trevas, a noção de Estados nações foi completamente subjugada e perdida.

Esse período é marcado pela relação entre servos e senhores feudais, tendo aqueles que se submeter aos mandos e desmandos do senhor feudal, para o qual devia o pagamento de tributos. Como grande parte das pessoas vivia no campo, não existia Estado e a circulação de moeda os servos tinham que pagar os tributos com parcelas de suas colheitas. Consequentemente, o que restava da colheita servia tão somente para subsistência, uma vez que a “carga tributária” era muito pesada. Nesse sistema, estabelecia-se a relação de vassalagem entre os servos e o senhor feudal, a qual consistia em proteção por parte deste em troca do trabalho e dos impostos avassaladores pagos por aqueles. Essa relação era hereditária e os servos eram punidos com morte ou prisão caso não cumprisse com seus tributos.

Nessa época, a Igreja católica dominava o cenário europeu e os senhores feudais convencidos pela fé se puseram à disposição para participarem das cruzadas que, à despeito de serem guerras santas, tinham um grande interesse econômico por detrás. Para a recuperação da terra santa, os gastos com as cruzadas aumentavam de forma exponencial e os tributos eram exorbitantes para custear a guerra.

Na Inglaterra, as cruzadas também exigiram um grande empenho do povo no pagamento dos tributos. Dessa forma, tem-se:

Na Inglaterra, nessa época, Ricardo Coração de Leão deixou seu povo sendo governado por um parente chamado João Sem Terra, para comandar seus exércitos nas cruzadas. Enquanto Ricardo viajava em guerra, João Sem Terra aproveitou para formar seu próprio exército e com isso cobrava duas vezes mais tributos. Uma parte do dinheiro ia para sustentar as cruzadas e outra, para sustentar o novo exército de João Sem Terra, que pretendia não devolver o trono a Ricardo. Os nobres revoltaram-se contra essa cobrança abusiva e em 15 de junho de 1215, João foi obrigado a assinar a MAGNA CARTA, um tratado de direitos, mas principalmente de deveres, do rei para com os seus súditos. Portanto, esse foi um documento de grande importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos reis de instituir tributos (SILVA; GONÇALVES, 2014, p. 35).

O crescente poder dos senhores feudais foi sendo cada vez mais extinto com o fim das cruzadas em decorrência da destruição causada pela guerra. Dessa forma, os servos foram se libertando e migrando para as cidades, onde desponta-se um novo estilo de vida e de economia.

As cidades começaram a se desenvolver em toda Europa, destacaram-se os produtos orientais e as especiarias da Ásia e das Américas, essa foi a época em que as Grandes Navegações ocorreram e a classe de comerciantes e banqueiros insurgiu. Surge a burguesia, marcada pelas atividades comerciais que cresciam exponencialmente. As cidades mais se favoreceram com o comércio com as nações orientais foram Gênova e Veneza, em razão da privilegiada localização geográfica, bem como do distanciamento dessas nações com as cruzadas que ocorreram anteriormente e que constituía como a causa maior para a recusa de negociação dos orientais com os europeus. Consequentemente, essas regiões se desenvolveram muito, estabelecendo condições para que uma nova fase da história insurgisse, o Renascimento.

A Idade Moderna vai do século XV com a tomada de Constantinopla a 1789 com a Revolução Francesa. Esse período é marcado pelos Estados Nacionais e substituição dos feudos por reinos. O comércio continuava a todo vapor, mas havia um monopólio árabe-italiano acerca dos produtos orientais que elevava o custo desses produtos na Europa. Dessa forma, novas ideias foram surgindo como forma de dominação participação desses produtos tão estimados. É aí que surge a figura das Grandes Navegações através do Oceano Atlântico até então não explorado pelos europeus.

Essas navegações exigiam a construção de navios extremamente rígidos para que pudessem suportar a viagem, o que lhes custava muito dinheiro. Nesse cenário dominado por Espanha e Portugal apenas os reis dos Estados Nacionais poderiam cobrar tributos para financiar as viagens. Nesse esquema a cobrança de tributos em moeda se tornou grande marca desse período em substituição aos tributos pagos com mercadorias, como ocorrera durante a Idade Média.

Com a descoberta de metais preciosos das Américas e da África, a Europa se revolucionou. Os reis ficaram cada vez mais ricos e o continente europeu conseguiu se industrializar, tendo como marco a Primeira Revolução Industrial financiada pelas navegações, bem como a ascensão burguesa a qual despontou como classe social

influyente e rica. Paralelamente, colônias, a exemplo do Brasil, eram sucateadas, com suas riquezas tomadas e levadas à Europa, garantindo a existência e manutenção de governos absolutistas e com enorme riqueza acumulada.

Como se não bastasse a exploração das colônias, os governos absolutistas apoiavam-se na cobrança de impostos muito altos sobre comerciantes burgueses, bem como por trabalhadores camponeses e artesãos, nada incidindo sobre o clero e a nobreza.

A título de exemplo destaca-se O Estado Nacional francês, governado por Luis XIV. Tal Rei ficou conhecido por seu nepotismo exacerbado e pela atribuição sufocante para pagamento de tributos. Os impostos acometiam o povo de maneira pesada para conseguir sustentar as regalias do clero e da nobreza. Dessa forma, o povo começou a se rebelar e agir violentamente contra o governo instituído, irrompendo a Revolução Francesa. Esta constitui o marco da Idade Moderna e teve como principal foco a instauração da República na França. Com o lema “Liberdade, Igualdade e Fraternidade” a Revolução Francesa inspirou diversos movimentos que se deflagraram ao redor do mundo.

Os Estados Unidos da América (EUA) seguiram tal movimento e alcançaram a independência da Coroa Britânica que os sufocava com os pesados impostos, não só em relação aos EUA como em todas as suas colônias na América. Esses movimentos influenciaram, também, algumas revoltas no Brasil a fim de proclamar a independência do país em relação a Portugal e instaurar a República, período que vai do final do século XVIII até o início do século XIX. Entre os movimentos ocorridos no Brasil destaca-se a Conjuração Mineira ou mais popularmente conhecida como Inconfidência Mineira.

Estabelecer como ocorreu a Inconfidência Mineira, bem como seus fundamentos é essencial para entender o funcionamento e origem dos tributos no Brasil. Uma das razões mais essenciais para deflagração da Conjuração Mineira se pautava na cobrança do quinto do ouro pela Coroa portuguesa, que consistia no pagamento de quinta parte do que era retirado dos garimpos, devendo ser pagos à Portugal como forma de tributo.

Como a exploração era constante e intensa, a produção e retirada do ouro teve uma queda brusca no final do século XVIII. Entretanto, a Coroa Portuguesa passava por um período de grande endividamento e não suportava o fato de ter que receber abaixo do valor que vinha recebendo, não considerando a escassez dos recursos

naturais. Utilizava como pretexto a hipótese de sonegação dos tributos, estabelecendo, então, a derrama – valor predeterminado que deveria ser repassado à Coroa anualmente, independentemente da produção, tendo que ser acrescido do bolso da população caso não atingido.

Atualmente, a Constituição da República de 1988 (CR/88) prevê a cobrança de tributos, mas assegura os contribuintes, através do princípio da legalidade, o qual dispõe sobre a exclusividade da cobrança de tributos apenas quando previstos e estabelecidos em lei, impondo, dessa forma, balizas para o dever de tributar.

O tributo assume hoje um papel social significativo, na medida em que a arrecadação deve ser utilizada para custear serviços básicos à população, como saúde, educação, previdência social, transporte, meio ambiente, dentre outros. Nesse esboço, os princípios constitucionais devem ser priorizados para que o Estado consiga atender a população e garantir os direitos à ela inerentes e previstos na CR/88.

3 HISTÓRICO SOBRE OS TRIBUTOS NO BRASIL

O encargo primevo sustentado pelo Brasil data do século XVI, através da indústria extrativista do pau-brasil, considerado monopólio de Portugal desde o estabelecimento desses povos em terras brasileiras. Com base nisso, as extrações massivas foram autorizadas, com a condição de que os nobres que tinham recebido as terras concedidas pela Coroa Portuguesa, repassassem o quinto a Portugal e colonizassem a região.

Esse processo ficou conhecido como Capitánias Hereditárias e foi uma maneira que Coroa Portuguesa encontrou de assegurar a conquista das terras recém-descobertas e dominá-las. O rei português, Dom João III começa a povoar a parte litorânea do país a partir de concessões de terra a nobres portugueses de sua confiança. Dividiu essa região em 15 partes, atribuindo cada parcela aos nobres, com a possibilidade dessas serem transmitidas hereditariamente, mas exigindo em contrapartida o pagamento de tributos *in natura*.

O sistema de Capitánias Hereditárias não durou muito tempo, estabeleceu-se durante aproximadamente 16 anos e não surtiu o efeito esperado. Com base nisso, bem como na necessidade de aumentar a lucratividade, a exploração e expandir a colonização, a Coroa Portuguesa estabeleceu os chamados Governos Gerais, que consistiam na estipulação de administradores gerais para ficarem responsáveis pela gestão das terras brasileiras e pela coleta de tributos, aos quais era permitido aprisionar o devedor de tributos, contribuinte remisso ou com retardo no cumprimento das exigências fiscais.

Esses tributos eram pagos em produtos *in natura*, servindo de moeda subsidiária vários produtos, como açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, farinha, carne salgada, couro, pau-brasil, para citar somente alguns. A moeda que corria no Brasil era a portuguesa [...], que não era utilizada para pagamento de tributos. Nessa época não existia o que se poderia chamar de um sistema tributário ou mesmo uma organização fiscal (SILVA; GONÇALVES, 2014, p.).

No início do século XIX na Europa, Napoleão Bonaparte dominava as guerras empreendidas no continente europeu para expansão do domínio francês. Como a Inglaterra era o único país da Europa que ainda resistia às invasões francesas, Napoleão Bonaparte determinou os outros países europeus se desvinculassem da Inglaterra e não mais comercializassem com ela a fim de pressioná-la a ceder. Como

Portugal tinha uma ligação econômica muito forte com a Inglaterra, estes fizeram um acordo para que a corte portuguesa pudesse se mudar para o Brasil escoltada pelos navios britânicos. Em troca a Coroa abriria os portos às nações amigas, permitindo a continuidade das relações econômicas com a Inglaterra e com outros países.

Esse período foi marcado por inúmeras leis, permitindo-se a entrada de produtos estrangeiros em território brasileiro, cuja importação era vedada. Com o surgimento de novas necessidades e com o estabelecimento de novas relações econômicas, a cobrança de tributos foi se intensificando e novos tributos foram sendo criados.

Após a implantação do Ato Adicional de 1834, os primeiros traços do Direito Tributário foram surgindo, estabelecendo-se as balizas e fundamentos para sua aplicação. Nesse cenário, as competências tributárias foram se amoldando e previsões legais foram surgindo para criarem, modificarem e revogarem tributos. Os tributos, ao longo do tempo, foram adquirindo um aspecto mais social, voltado para proporcionar bem-estar para a população. Nesse sentido, destacam-se leis que foram criadas para definir a aplicação social dos recursos adquiridos por meio da arrecadação tributária.

Atualmente, os tributos constituem a maior arrecadação de receitas para o Estado, sendo conceituado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) criado em 1966 e recepcionado pela CR/88. Neste sentido, "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (BRASIL, 1966).

Assim, os tributos surgem como uma forma lícita de arrecadação de receitas pelo Estado a fim de assegurar recursos para garantir o cumprimento dos direitos sociais previstos na CR/88. Trata-se de observar a ocorrência do fato gerador e garantir a incidência do tributo sobre ele. O CTN em seu art. 5º estabelece 3 espécies de tributo – teoria tripartite -, porém o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu pela existência de 5 espécies tributárias, instituindo a teoria pentapartite.

3.1 Teoria pentapartite dos tributos

O Direito Tributário destaca algumas teorias acerca da quantidade e essência das espécies tributárias. Nesse esqueleto, três correntes despontam no cenário brasileiro a bipartite, a tripartite e a pentapartite ou quinquiparte.

A teoria bipartite entende que só existem duas espécies de tributos válidos no Brasil, as taxas e os impostos, ou ainda, tributos vinculados e os não vinculados a uma ação estatal. “Quando inexistir essa vinculação, tem-se o imposto, tributo não vinculado. Entretanto, caracterizada a vinculação do tributo à atuação do Estado, tem-se a taxa [...]” (LUKIC, 2014, p. 17).

A teoria tripartite apoia-se nos art. 5º e 145 do CTN, os quais estabelecem a existência de 3 tributos, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria. Para autores que defendem essa teoria, as outras contribuições que não se enquadram nessas três, são extrafiscais, ou seja, são paralelos e, portanto, não podem ser considerados como tributos. Os autores que defendem essa teoria também estabelecem o critério da vinculação do tributo à atuação estatal.

Nesse sentido, tem-se:

O tributo terá natureza de imposto sempre que a sua exigência não esteja vinculada a uma atuação do Estado em favor do contribuinte. De modo diverso, o tributo terá natureza de taxa e/ou contribuição de melhoria, sempre que a sua exigência esteja vinculada à atuação do Estado em função da pessoa do contribuinte (taxa vinculada ao exercício do poder de polícia ou à prestação de um serviço público específico e indivisível; contribuição de melhoria, vinculada à elaboração de obra pública que gere uma valorização imobiliária em favor do contribuinte). Desse modo, se o fato gerador de uma contribuição ou empréstimo compulsório estiver vinculado a uma atuação estatal em favor do contribuinte, estaremos diante de uma taxa. Caso contrário, a contribuição e o empréstimo compulsório terão natureza de imposto (LUKIC, 2014, p. 18).

Não obstante a teoria tripartite estar disposta no CTN, o STF definiu mais duas espécies de tributo, com base na interpretação dos artigos. 148 e 149, da CR/88. Trata-se da teoria majoritária, cujos defensores estabelecem que a CR/88 prevê a existência desses dois tributos, ainda que eles não sejam objeto do dispositivo do CTN.

3.2 Contribuinte X Responsável tributário

O tributo constitui-se como o objeto do Direito Tributário e está concebido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), sendo conceituado como “toda prestação

pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). O tributo segue a teoria pentapartite, a qual estabelece a existência de 5 tributos no ordenamento brasileiro, sendo o imposto o mais conhecido e difundido na sociedade.

O imposto trata-se de um tributo não vinculado, ou seja, sua receita não é destinada a um órgão, despesa ou fundo específico, sendo direcionada para um fundo geral de distribuição das arrecadações. Trata-se, também, de um tributo que não exige nenhuma comprovação de contrapartida ao contribuinte, sendo cobrado especificamente por estar na lei (MACHADO, 2014).

Os impostos se dividem por competência, podendo ser federais, estaduais ou municipais, destacando que, no caso em tela, o presente trabalho tratará acerca do ICMS, imposto estadual.

Tecidas tais considerações, faz-se necessário o delineamento a respeito do contribuinte e responsável tributário. O contribuinte é a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, sendo quem o pratica. Já o responsável tributário é aquela pessoa que mesmo sem ter praticado o fato gerador, a lei determina como responsável pelo pagamento do tributo. Este é o entendimento de Alexandre (2017, p. 353), “seguindo a teoria adotada pelo Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que a diferenciação entre contribuintes e responsável parte da seguinte pergunta: O sujeito passivo possui relação pessoal e direta com o fato gerador?”

No presente trabalho importa discorrer acerca da responsabilidade por substituição, que se destaca quando o contribuinte não tem relação alguma com o pagamento do tributo, recai tal dever ao responsável tributário desde o fato gerador. Tal modalidade de responsabilidade se divide em substituição regressiva e progressiva, sendo esta última, objeto da pesquisa.

A substituição progressiva ocorre “nos casos em que as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições anteriores dessas mesmas cadeias” (ALEXANDRE, 2017, p. 377).

Importa ressaltar que o ICMS é um imposto típico da substituição progressiva e seus contornos serão delineados em tópico posterior.

3.3 Os impostos no ordenamento brasileiro

O imposto é um tributo previsto no art. 16 do CTN, ele não é vinculado e não demanda nenhuma comprovação de contrapartida ao contribuinte. As classificações que o englobam são diversas no Sistema Tributário Nacional (STN). Para fins de recorte metodológico a pesquisa abordará a função primordial de cada imposto instituído para os três entes federados, conforme competência para sua cobrança estabelecida pela própria CR/88.

Inicialmente, busca-se conceituar função fiscal, como sendo aquela que busca precipuamente auferir recursos destinados ao Tesouro (cofres públicos), a fim de financiar ações do governo, especialmente aquelas ligadas ao bem-estar da população. De outra monta, os impostos contam com uma característica extrafiscal, fato que ocorre nas hipóteses em que o objetivo da cobrança não é meramente arrecadatória, mas visa conduzir benefícios sociais, causar interferências na economia, assegurar a preservação ambiental ou até mesmo garantir a saúde à população (SILVA; GONÇALVES, 2014, p. 29).

Ressalta-se que, como tal classificação não tem o condão de taxar de forma exclusiva todas as funções dos impostos, indicando somente o papel principal destes.

3.3.1 *Impostos da União*

Os impostos federais estão previstos no art. 153 da CR/88 e englobam:

a) Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros

O fato gerador do II se concretiza quando um bem advindo de outros países entra em território nacional. O imposto é de competência federal devido à necessidade de uniformização em todo território nacional. Como sua função primordial é impulsionar a venda de produtos brasileiros e onerar produtos estrangeiros a fim de proteger a indústria do país, assume uma característica extrafiscal, tendo um teor político.

b) Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados

Ao contrário do que acontece com o II, o IE tem como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do Brasil destinados a território estrangeiro. Da mesma forma que o II não contempla função arrecadatória, mas tão somente política, extrafiscal. Destina-se especialmente à geração de concorrência interna, ao abastecimento nacional e à produção de superávit comercial. É política de todo país onerar a importação e desonerar a exportação, como forma de evitar que produtos estrangeiros oprimam o mercado nacional e para que o produto nacional tenha competitividade fora do país.

c) Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

O IR é o que gera maior arrecadação para o Estado, incidindo sobre a renda (ganho de capital, trabalho ou de ambos) e sobre proventos de qualquer natureza (efeito residual → acréscimos patrimoniais que não são frutos de capital e ou trabalho). O IR configura-se como um imposto que por excelência respeita o princípio da capacidade contributiva, na medida em que estabelece as alíquotas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte - quem recebe mais paga mais.

Alguns autores enxergam o IR como o imposto que mais se aproxima do conceito de justiça social, como se segue:

Ao olhar para os princípios que orientam o Imposto de Renda da Pessoa Física é interessante observar que se trata do imposto, dentro de nossa estrutura tributária, que mais tenta se aproximar do ideal de justiça fiscal, na medida em que considera as condições pessoais de cada contribuinte para apurar a base tributável. Isso fica demonstrado pela possibilidade de se deduzir as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, como por exemplo, as despesas médicas, despesas com instrução, dependentes, etc., além da progressividade expressa nas quatro alíquotas de sua tabela (SILVA; GONÇALVES, 2014, p.).

O IR é aplicado tanto para Pessoa Física (PF) quanto para Pessoa Jurídica (PJ), sendo que quando desta última o imposto incidirá sobre os lucros obtidos por ela.

Por fim, destaca-se a finalidade desse imposto que, diferentemente dos trabalhadors acima, possui caráter fiscal e efeito extrafiscal. Aquele na medida em configura-se como fonte de arrecadação estatal e este pela importância para distribuição de renda.

d) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O IPI constitui-se como um tributo incidente sobre produtos nacionais ou estrangeiros que passaram por algum tipo de industrialização, sendo está definida como sendo processos que alterem a natureza e essência do produto, que modifiquem o funcionamento do bem, que o aperfeiçoe, proporcionando beneficiamentos ao produto, que modifiquem a aparência do produto ou sua finalidade.

“A legislação brasileira especifica os seguintes processos na industrialização: transformação, beneficiamento, montagem, renovação, acondicionamento ou reacondicionamento” (SILVA; GONÇALVES, 2014, p.). Salienta-se que não é necessária a alocação em mais de uma modalidade, bastando apenas uma para caracterizar como industrialização.

e) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

O IOF, apesar de servir como meio político econômico, rende uma arrecadação expressiva para a União. A título de exemplo, destaca-se o aumento de sua alíquota como forma de equilibrar a inflação ou até mesmo regular o setor cambial.

f) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

O ITR é o que incide sobre a propriedade rural. A CR/88 prevê a competência federal para a cobrança do tributo e a repartição de sua arrecadação com os municípios. As alíquotas variam de acordo com alguns quesitos como a área total de abrangência da terra, a localização, o percentual de terra realmente utilizada, incidindo sobre o valor da “terra nua”.

Possui função extrafiscal, como forma de atendimento à função social da propriedade, visando combater terras improdutivas, aplicando o critério da progressividade da alíquota do imposto.

g) Imposto sobre Grandes Fortunas

A CR/88 autorizou e previu a criação do IGF em seu art. 153, inciso VII, através de Lei Complementar. No entanto, tal imposto nunca fora instituído, nem ao menos a Lei Complementar para definição de suas diretrizes. O que impede sua criação é o interesse econômico dos membros do Poder Legislativo que não veem vantagem em regulá-la e também a dificuldade de se conceituar o que é e o que não é grande fortuna.

3.3.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Os impostos estaduais estão previstos no art. 155 da CR/88 e abrangem

a) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

O ICMS constitui-se como o imposto estadual mais relevante, na medida em que é responsável por mais de 90% da arrecadação dos Estados. O imposto incide a partir da circulação de mercadorias e da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como serviços de comunicação, tendo como principal característica a não cumulatividade.

O fato gerador pode se dar de variadas formas. Configura-se fato gerador com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte; fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias; início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de comunicação, exceto radiodifusão e sons e imagens de recepção livre e gratuita e desembaraço aduaneiro.

b) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

Em que pese ser um imposto estadual, o produto da arrecadação é repartido igualmente entre estados e municípios onde o veículo é emplacado. Dessa forma, caso o contribuinte não emplate seu veículo no local onde reside, o valor referente

a sua parcela na repartição será destinado ao Município onde se encontra o revendedor do veículo.

c) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos

Trata-se de um imposto devido por quem recebe herança, legado ou doação, cujas alíquotas irão incidir quanto ao valor venal dos direitos ou bens recebidos. Não pode ser considerado um imposto com vista a promover justiça social, na medida em que a mesma alíquota é utilizada para tributar grandes e pequenas heranças ou doações, faltando incidir o princípio da progressividade.

3.3.3 Impostos dos Municípios

Os impostos estaduais estão previstos no art. 156 da CR/88 e incluem:

a) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

Trata-se de um imposto patrimonial, cuja incidência se dá sobre o valor venal atribuído a imóveis urbanos. A CR/88 autoriza a existência de progressividade na cobrança desse imposto com o objetivo de garantir o cumprimento da função social da propriedade, porém tal progressividade depende previsão na lei municipal.

As alíquotas estabelecidas pela lei municipal, geralmente são maiores para aqueles terrenos em que não há edificação, como incentivo a que o proprietário da terra lhe garanta função social. A CR/88 garante a utilização da progressividade em três situações: “no tempo, para punir a especulação imobiliária em propriedades urbanas não edificadas, não utilizadas ou subutilizadas (art. 182, § 4º, II); em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I) e em razão da localização do imóvel (art. 156, § 1º, II)” (SILVA; GONÇALVES, 2014, p.).

b) Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

O fato gerador do ISSQN se dá quando da prestação de serviços que não estejam abrangidos pelo ICMS, independentemente se a prestação do serviço

constitui atividade primordial do contribuinte. São considerados prestadores de serviços os médicos, advogados, cabeleireiro, corretores, contadores, massagistas, dentre outros.

c) Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, a qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de garantia, bem como Cessão de Direitos a sua aquisição – ITBI

Configura-se como um imposto incidente sobre a transmissão entre vivos de propriedade de bem imóvel em caráter oneroso, logo por contrato de compra e venda e a qualquer título.

Em razão de recorte metodológico, serão abordadas características mais aprofundadas acerca do imposto objeto do presente trabalho, o ICMS.

3.4 Os contornos acerca do ICMS

O ICMS é o imposto estadual que incide sobre as transações referentes à prestação de serviços e circulação de mercadorias, sendo o tributo que mais arrecada no país (ALEXANDRE, 2017, p. 376).

Tal imposto está disciplinado no art. 155, II, da Constituição da República de 1988 (CR/88), dispondo sobre a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo.

Tal imposto tem caráter fiscal, ainda que marcado pela seletividade. Tal característica diz respeito à essencialidade do produto, desta forma, cria-se uma forma de equiparação tributária a partir do princípio da capacidade contributiva. Aqui, os produtos e serviços mais essenciais, que, em regra, são os necessários à subsistência de todas as pessoas têm uma carga tributária menor, já os produtos considerados de luxo e não essenciais têm uma carga tributária mais pesada, de acordo com a presunção de que quem compra esses bens geralmente tem uma condição financeira melhor do que o que compram apenas produtos essenciais.

Outro ponto digno de nota é o princípio da não-cumulatividade, pois conforme disposição do art. 55, § 2º, I, da CF/1988, “o ICMS 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” (ALEXANDRE, 2017, p. 704).

A não cumulatividade do imposto leva a outra característica, que se configura como a mais marcante do ICMS, qual seja, a responsabilidade por substituição progressiva.

3.4.1 Substituição progressiva do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

Como exposto alhures a substituição tributária ocorre quando a lei estabelece o dever de pagamento do tributo à pessoa diversa do contribuinte. Logo, o responsável tributário é a pessoa que paga o tributo, ainda que não tenha relação direta com o fato gerador deste.

A substituição progressiva determina a alocação de um responsável no lugar de um contribuinte e deste como responsável no lugar do contribuinte subsequente e assim sucessivamente, tendo em vista uma cadeia produtiva (GALHARDO, 2005).

O ICMS é um imposto característico da substituição progressiva, na medida em que o fabricante, como ponta da cadeia produtiva, é o responsável pelo pagamento do tributo estabelecido de forma presumida pelo ente competente (MENDONÇA, 2011).

A circulação da energia elétrica como hipótese de incidência do ICMS, tem suas raízes no ano de 1954, com a lei 2.308 que instituiu o Imposto Único sobre Energia Elétrica, de competência da União, posteriormente o IUEE foi substituído com o advento do Código Tributário Nacional, no seu artigo 74, por um Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País, continuando ato contínuo sobre a responsabilidade da União, e foi apenas a partir da Constituição Cidadã de 1988, que surge a competência estadual para tributar a energia elétrica.

O texto Constitucional delimitou de forma objetiva quais seriam os tributos a terem fatos geradores nas operações com energia elétrica, conforme expresso no Art. 155, § 3º, regulamentando que poderá ser tributado com imposto de importação, imposto de exportação e com o ICMS as chamadas operações com energia elétrica.

Esse processo, chamado de operações com a energia elétrica foi bem definido como sendo qualquer ato de produção, feitura, circulação, distribuição ou consumo de

energia elétrica,(CARRAZZA,2001, P. 178),no entanto limitação do processo de tributação foi instituído nos atos das Disposições Constitucionais Transitórias, no qual fixou que o ICMS deverá incidir sobre a última operação, isto é o fornecimento ao consumidor final, em colaboração para consolidar esse entendimento surgiu a Lei Complementar nº 87/96, no artigo 2º, parágrafo 1º , inciso III, para regular a cobrança do ICMS na energia elétrica destinadas a industrialização e a comercialização, em virtude de operações interestaduais.

Na esfera conceitual de energia, teremos segundo o manual de Tarifação da Energia Elétrica, (PROCEL, 2011, P.8), como o “produto de potência elétrica pelo intervalo de tempo de utilização ou de funcionamento de uma instalação’ podendo o seu enquadramento transitar nas demandas do comércio, da indústria ou das residências.

O Código Civil Brasileiro traz na seu corpo delimitativo o conceito e a concepção que define a energia elétrica ,como um bem econômico móvel, assim seguindo o que preceitua a Constituição como sendo uma mercadoria, e conforme o STF no julgamento da Ação Rescisória nº 1607, da relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Dje. 29/09/2006, já se pronunciou confirmando essa tese de mercadoria e que a mesma é passível de apropriação pelos indivíduos, surgindo nessa acepção uma ampliação do conceito de mercadoria tradicional, promovendo um alargamento e não mais sendo limitado a um bem de natureza física delimitada com um corpo, ficando assim suprido como uma “operação jurídica que possibilite o consumo deste tipo de mercadoria” segundo (carraza,2001,p 178),extraí-se desse contexto com o que preceituava a resolução nº 615/2002 da ANAEEEL, que foi revogada, mas que trazia a definição de energia consumida, como sendo” o total da energia elétrica utilizada pelos equipamentos elétricos ,ou eletrodomésticos, da unidade consumidora, em kwh”.

O Código Tributário Nacional faz a delineação de que a incidência do tributo do ICMS sobre o consumo de Energia Elétrica tem como fato gerador a utilização pelo consumidor final da energia nas atividades essenciais e necessárias as atividades de natureza pessoal.

Vejamos o que diz o código de defesa do consumidor lei nº 8.078/90, sobre a conceituação de consumidor:

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 [...].

Nessa esfera de análise conforme o processo da responsabilidade tributária, não tem margem para outra visão do que o vigor da hipótese de transferência ou por substituição da obrigação de recolhimento do tributo, e para melhor esclarecer esse tema utilizo da citação de Carrazza (2011, P.180) como norte para a compreensão do tema:

A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de “responsável” pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o polo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).

Embora quem recolhe o tributo seja a distribuidora ela, repassa de forma integral para a conta do consumidor o valor que repassou ao fisco, surgindo a concepção de contribuinte de fato e contribuinte de direito.

A ADCT NO seu Art. 34 § 9º expressa fielmente que a cobrança do tributo deve ser sobre a operação final, e daí surge a controvérsia em virtude das distribuidoras adicionarem a base de cálculo valores além do que foi consumido de energia, levando para o arcabouço de incidência e tributação, nas tarifas de uso do sistema elétrico pela transmissão e a tarifa de uso do sistema de elétrico pela distribuição, como consequência e com o sentimento de não devedor de tal parte tributaria do ICMS, milhares de consumidores ingressaram com demandas judiciais para suspender a cobrança assim como pedir a repetição indébito dos efetivos pagamento dos últimos cinco anos.

A principal discussão levantada no presente trabalho diz respeito à inclusão ou o afastamento da cobrança do ICMS, sobre as tarifas de uso e distribuição(TUSD) e a tarifa de uso e transmissão(TUST),fazendo um analise se essas pertencem ou não a base de cálculo do ICMS, levando a busca dos consumidores pela restituição do valor pago a maior, quando se verifica que o valor real é menor do que o valor presumido, já pago a título de imposto. Tal verificação ocorrerá no tópico que se segue.

3.4.2 Verificação da possibilidade de restituição de valores pagos a maior

A cobrança do ICMS funciona por substituição tributária, sendo que se presume o preço agregado dos produtos e serviços de circulação para definição do tributo a ser pago pela primeira pessoa da cadeia.

Essa presunção ocorre a partir de uma tabela imposta pelo ente competente pelo tributo, com base em valores usualmente praticados no mercado.

Mendonça afirma que: “Considerado o valor presumido, consequentemente tem-se o fato gerador presumido / futuro, que se realizará posteriormente ao efetivo pagamento do tributo” (MENDONÇA, 2011, p. 4).

Há casos, contudo, em que os valores presumidos são maiores do que o lucro real do responsável tributário, devido à diversas motivações, seja desaceleração na economia e consequente queda na circulação e venda das mercadorias, seja pela desvalorização de um produto ou serviço.

A grande questão é que durante muito tempo o entendimento dos tribunais era no sentido de não ser cabível a restituição de valores pagos a título de ICMS quando da verificação do lucro real, tinha-se um resultado menor do que o efetivamente pago como lucro presumido.

4 A ESTRUTURA DO SETOR DE ELETRICIDADE E A REGULAÇÃO PELA ANEEL SUAS NORMAS E A TRIBUTAÇÃO

A Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) teve sua criação em 1996, através da Lei nº 9427 de 1996, em razão de privatização empreendida no setor de energia elétrica no Brasil, que antes era produto de monopólio do Estado. Tal privatização gerou a necessidade de regulamentação, com o estabelecimento de normas e diretrizes para atuação da iniciativa privada, as quais incluem a “qualidade dos serviços, competição, prática de tarifas e demais fatores relacionados à cadeia de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, com vista aos interesses da população e das prestadoras dos serviços” (GUIMARÃES; SILVA, 2000, p. 45).

Para tanto, criou-se a ANEEL, atualmente qualificada como autarquia, atrelada ao Ministério das Minas e Energia (MME) e submetida a regime especial. Surgiu em substituição ao Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica (DNAEE), o qual tinha como responsabilidade e dever fiscalizar e regular os serviços de águas e energia elétrica no Brasil. A ANEEL destaca como principal função “proporcionar condições favoráveis para que o mercado de energia elétrica se desenvolva com equilíbrio entre os agentes e em benefício da sociedade” (ANEEL, 2010). Quanto aos objetivos futuros destaca, ainda, o desejo de garantir: “Energia elétrica para todos com satisfação da sociedade” (ANEEL, 2010)

Conforme a Lei nº 9427 de 1996, a ANEEL encerra as competências a seguir:

[...] transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e as diretrizes do governo federal; execução dessas políticas e diretrizes, visando a exploração da energia elétrica e o aproveitamento dos potenciais hidráulicos; introdução da competição na exploração do mercado de energia elétrica; celebração e gerência dos contratos de concessão ou de permissão de serviços públicos de energia elétrica, de concessão de uso de bem público, e moderação de divergências entre as empresas operadoras no setor elétrico [...] (BRASIL, 1996).

A principal fonte de recursos da ANEEL advém das taxas de fiscalização da energia elétrica e de recursos advindos do Tesouro Nacional.

A ANEEL tem em seu setor de direção geral, um diretor geral bem como 4 diretores que o auxiliam e trabalham em sistema colegiado. Hierarquicamente, abaixo do da direção geral, constituem ainda de 20 superintendentes e 241 profissionais de nível superior. A ANEEL ainda conta com diversos trabalhadores terceirizados, os

quais executam funções de níveis médio e básico. A cúpula da direção geral é nomeada pelo Chefe do Executivo Federal que os nomeia para 4 anos de mandato, não coincidentes.

Há, ainda, a hipótese de exoneração de seus dirigentes, conforme previsão legal do Art. 8º da Lei nº 9427/1996, poderá ser realizada nos quatro primeiros meses de mandato, ao fim dos quais, o exercício pleno e integral é assegurado aos dirigentes. Os dirigentes apenas são passíveis de exoneração em casos de improbidade administrativa ou de condenação penal com trânsito em julgado, bem como nos casos de transgressão do contrato de gestão de forma injustificada.

4.1 A TRIBUTAÇÃO DO SETOR ENERGÉTICO

O ICMS ocorre quando o fato gerador é constatado. Tal regra está disciplinada no art. 155, inciso II, § 3º da CR/88, o qual deixa claro o princípio da legalidade.

Desta forma, operações relativas à circulação de energia constituem aspecto material do ICMS que incide sobre esse produto.

Dessa forma:

Ao se falar de ICMS devemos primeiramente entender a acepção do termo 'circulação', que em um aspecto jurídico, se trata do ato de transferência da propriedade de uma determinada mercadoria, sem a qual não haveria incidência de ICMS, portanto o fato que gera o ICMS é a circulação propriamente dita. Trazendo esse entendimento para a esfera do tema proposto, entende-se que a ocorrência do fato gerador, ou seja, a efetivação da circulação somente vai ocorrer quando houver a saída da energia contratada da distribuidora para o estabelecimento do consumidor (NAKANO, 2018, p. 09).

Nesse mesmo sentido é o dispositivo do Art. 2º, § 1º inciso III e Art. 12, incisos I e XII, ambos da Lei nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir. Com base nesses dispositivos, depreende-se que “a circulação de energia, para efeitos de ICMS, ocorre quando a energia passa pelo ponto de entrega, que nesse caso é o relógio de medidor de energia” (NAKANO, 2018, p. 09).

Conforme Nakano:

O Art. 34, parágrafo 9º, do ato das disposições constitucionais transitórias, deixa claro que 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 à 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, calculada 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 (NAKANO, 2018, p. 05).

Em suma, a CR/88, bem como a Lei Kandir disciplinam que apenas a operação que tange acerca do fornecimento da energia elétrica pode ser objeto de tributação pelo ICMS. De outra monta, percebe-se o rol infraconstitucional acerca dos fatos geradores do ICMS é taxativo, logo não comporta matéria alheia ao fornecimento da energia.

Ressalta-se que a introdução de atos autônomos “à operação tributada na base de cálculo do ICMS, tal como a inclusão das parcelas estranhas à remuneração de energia elétrica ao ‘valor de fornecimento’ de energia deverá ocorrer mediante expressa previsão legal” (NAKANO, 2018, p. 06).

Salienta-se que uma PEC foi protocolada no Congresso Nacional para a fim de permitir a inclusão das tarifas de transmissão e distribuição como fatos geradores do ICMS. No entanto, a PEC não foi aprovada, deixando claro, porém, que existe ilegalidade na incidência supramencionada.

4.2 Análise da TUST

A TUST é a tarifa que recompensa o sistema de transmissão de energia elétrica, é custeada pelos usuários da Rede Básica, que incluem “**Geradoras, Distribuidoras, Consumidores Livres e Potencialmente Livres, e Comercializadoras** que importam e exportam energia elétrica” (LUGO; FELBER, 2019, s. p.).

A tarifa é calculada englobando os itens que compõem os recursos das empresas transmissoras, bem como o orçamento do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS). Utiliza-se a simulação do Programa Nodal para testar a transmissão, como dados de entrada e manutenção da rede “representada por suas linhas de transmissão, subestações, geração e carga e a Receita Anual Permitida (RAP) a ser arrecadada no ciclo” (LUGO; FELBER, 2019, s. p.).

As tarifas sofrem reajuste anual simultaneamente ao período em que ocorrem os reajustes da RAP relativa às concessionárias de transmissão. Tal período tarifário

tem início em **01/07 do ano de publicação das tarifas e vai até 30/06** do ano subsequente (LUGO, FELBER, 2019). De acordo com informações da própria ANEEL, os recursos totais a serem arrecadados, gira em torno de R\$ 24 bilhões de reais.

4.3 Delineamentos acerca da TUSD

A TUSD é a tarifa cobrada na compra de energia elétrica a fim de recompensar a utilização da distribuição da energia. Tal cobrança é exigida, em razão da privatização do setor de energia elétrica e a consequente separação dos procedimentos da cadeia produtiva do produto.

Dessa forma, ao término da produção da energia elétrica que, em regra, ocorre nas usinas hidrelétricas, a energia é conduzida para os municípios, através de torres e linhas de transmissão. “Ao chegar nas cidades, a energia passa pelas subestações e, posteriormente, por transformadores de distribuição, os quais adequam a voltagem à utilização dos consumidores” (TUSD e TUST, 2017, s. p.).

No que pese a cobrança da TUSD, essa matéria é incontroversa, não gerando quaisquer fontes de discussão. A discussão jurídica se instaurou a partir da possibilidade de incidência do ICMS sobre essas tarifas.

A energia elétrica é considerada uma mercadoria e, como tal, está sujeita a incidência do ICMS, porém tem sido cobrado o ICMS sobre a TUSD e a TUST, gerando o embate jurídico acerca da legalidade ou ilegalidade dessa base de cálculo.

Conforme texto constitucional, a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte e comunicação entre Estados e Municípios constituem fato gerador do referido imposto. Não bastasse isto, em casos como da energia elétrica, o ICMS tem de incidir tão somente sobre a mercadoria, não podendo incidir, porém, sobre os serviços dissociados do produto consumido, mesmo que estes serviços tenham integrado a cadeia de produção.

Conclui-se, pois, que apenas o preço da operação final deve figurar na base de cálculo do ICMS afastando-se os custos das operações anteriores, tendo em vista ser possível juridicamente apenas a energia elétrica realmente consumida pelo cliente. “Isso significa que, ao incluir as tarifas na base de cálculo do ICMS, os Estados estão impondo um novo fato gerador estranho ao previsto pela Legislação” (TUST e TUSD, 2017, s. p.).

Insta salientar que, em que pese a proibição de cobrança de ICMS sobre as etapas intermediárias do processo de produção, já houve Proposta de Emenda Constitucional para incluir essa hipótese na CR/88, porém sem sucesso.

De toda forma, a hipótese de incluir as etapas intermediárias do processo na base de cálculo é algo visto como violação da CR/88 e de outras leis.

5 AS DECISÕES JUDICIAIS CONFLITANTES DO SETOR ENTRE 1ª E 2ª TURMA DO STJ E RECURSOS AO STF.

A questão da constitucionalidade ou não das tarifas TUSD e TUST foi objeto de recurso no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e posteriormente remessa ao Supremo Tribunal Federal (STF).

O Recurso Especial (Resp) nº 1.359.399 de Minas Gerais constitui-se como o precedente primordial da argumentação favorável a não incidência do ICMS sobre a TUST e a TUSD, conforme sustenta o professor Cleber Barros, o qual teve como relator o ministro Humberto Martins

Neste sentido, segue a ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA. ILEGITIMIDADE. PRECEDENTES. CONSUMIDOR FINAL. LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.299.303/SC. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (TUST E TUSD). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 166/STJ. PRECEDENTES. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de o contribuinte pagar ICMS sobre os valores cobrados pela transmissão e distribuição de energia elétrica, denominados no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). 2. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012) que o consumidor final de energia elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica. (BRASIL. Superior tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.359.399 Rel. Min. Humberto Martins, Brasília, 19 mar. 2013. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 mar. 2013).

Uma das questões objeto de discussão no presente recurso foi sobre a legitimidade do consumidor final para pleitear ação declaratória com repetição de indébito para afastar a incidência do ICMS sobre as tarifas mencionadas. Após a decisão de que a parte é legítima, seguiu-se a fundamentação:

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, nos casos de discussão sobre a cobrança de ICMS, a legitimidade passiva é do Estado, e não da concessionária de energia elétrica. Precedentes. 4. A Súmula 166/STJ reconhece que "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de

Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica). Precedentes. Embargos de declaração acolhidos em parte, sem efeitos infringentes, tão somente para reconhecer a legitimidade ativa ad causam do consumidor final. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, acolheu em parte os embargos de declaração sem efeitos modificativos, nos termos do voto do (a) Sr (a). Ministro (a) -Relator (a), sem destaque e em bloco." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. (BRASIL. Superior tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.359.399 Rel. Min. Humberto Martins, Brasília, 19 mar. 2013. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 mar. 2013).

Depreende da decisão acima mencionada que há inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre TUSD e TUST. Esse, também, era o posicionamento majoritário das Turmas do STJ, as quais sustentam não dever incidir o ICMS sobre as tarifas em análise na conta de energia elétrica.

As turmas do STJ entendiam dessa forma, sob o fundamento de que o ICMS deve incidir sobre a efetiva saída da mercadoria do produtor ou distribuidor (fornecedor) e, no caso da energia elétrica, ser de fato consumida para que se caracterize o fato gerador do imposto. Desse modo, as etapas anteriores ou preparatórias para que a saída e a entrega da mercadoria ocorram são fatos não passíveis de tributação pelo ICMS.

Em suma, a maioria dos julgados do STJ está no sentido de se observar a saída da mercadoria como fato gerador do imposto estadual e não o transporte ou distribuição da energia elétrica.

Ressalta-se que este sempre foi o entendimento deste tribunal, porém a Primeira Turma do STJ, recentemente decidiu pela legalidade da incidência do ICMS sobre a TUSD, conforme será detalhado no tópico que se segue.

5.1 Primeira Turma

Em fase em que se discute acerca da interferência e influência do Poder Judiciário nas outras esferas de poder, houve mais uma decisão que reflete de forma substancial na vida dos cidadãos brasileiros. Isto porque, a Primeira Turma do STJ decidiu em sede recursal por reconhecer a legalidade da inserção da TUSD na base de cálculo do ICMS

EMENTA: Resp: Nº 1.163.020 - RS (2009/0205525-4) RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, consequentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996. 2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial, nº 1.163.020. Rel. Min. Gurgel de Faria. 15/09/2016. Diário Oficial, Brasília, 15/09/16).

O entendimento da Primeira Turma está pautado no argumento de que o ICMS deve incidir sobre o valor total da operação, incluindo os seus custos de operação.

O relator do voto assegurou que a geração, distribuição e transmissão da energia elétrica fazem parte de um conjunto indissociável no que tange à tributação, pois ainda que haja a separação do serviço decorrente da privatização, todas essas etapas concorrem para o fornecimento da energia elétrica.

Nesse sentido, continua:

3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas – de geração, transmissão e distribuição – entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final. 4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva. 5. Recurso especial desprovido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa (voto-vista), negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr.

Ministro Relator. (Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista), e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial, nº 1.163.020. Rel. Min. Gurgel de Faria. 21/03/2017. Diário Oficial, Brasília, 21/03/17).

Insta salientar que a decisão supramencionada não está em consonância com a CR/88 nem com disposições legais acerca do tema, bem como não leva em consideração os precedentes consolidados através das Súmulas 166 e 391 do STJ. “Além da repentina mudança de entendimento, a 1ª Turma do STJ determinou a suspensão de todos os processos no território nacional, para que o tema seja julgado sob o regime dos recursos repetitivos” (NAKANO, 2018, p.). Em síntese, a Primeira Turma fundamenta pela legalidade de incidência do ICMS na TUSD, sob os argumentos que se seguem,

- a) indivisibilidade: não é possível fazer a divisão de etapas do fornecimento (geração, transmissão e distribuição) de energia para fins de incidência do ICMS;
- b) modelo tradicional: a incidência do ICMS sobre todo o processo de fornecimento de energia é a regra para o consumidor simples. Ou seja, somente os consumidores livres são beneficiários da discussão judicial, ocorre que, o referido entendimento não é correto, pois ambos os consumidores podem ser beneficiários da discussão; etc) impacto financeiro: a exclusão da TUSD da base de cálculo do ICMS causará impacto financeiro aos cofres dos Estados. Conforme será demonstrado a seguir, o entendimento aplicado pela 1ª Tuma do STJ não reflete as disposições do direito processual e tributário brasileiro (NAKANO, 2018, p.).

Ocorre, porém, que a Segunda Turma tem um entendimento consolidado acerca da matéria, decidindo pela ilegalidade da incidência das tarifas.

5.2 Segunda Turma

A Segunda Turma do STJ dispõe sobre a ilegalidade de incidência dessas tarifas.

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO DE AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA DE ICMS. ILEGITIMIDADE DO SECRETÁRIO DE TRIBUTAÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE PARA FIGURAR, COMO AUTORIDADE IMPETRADA, NO POLO PASSIVO DO MANDADO DE SEGURANÇA. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança, ajuizado em 02/09/2016, contra o Secretário de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte, perante o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, no qual se pretende afastar a exigência do ICMS, espécie de tributo sujeito a lançamento por homologação, sobre valores constantes de faturas de energia elétrica, referentes a EUSD - Encargo de Uso de Sistema de Distribuição, também definido como TUSD - Tarifa de Uso de Sistema de Distribuição e TUST - Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão. [...]
(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso de Mandado de Segurança nº 54.968/RN, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 15/05/2018, DJe 21/05/2018).

Nas decisões efetivadas pela Segunda Turma é pacífico o entendimento construído ao longo dos anos de que a obrigação de pagar o ICMS, surge apenas necessariamente após o consumo da energia elétrica, e que a simples transmissão ou circulação sem transferência do titular não caracteriza incidência do ICMS.

Ao qual corrobora Geraldo Ataliba (1988, v. 195, p.27):

Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, ocorre circulação para efeitos jurídicos. Titularidade de direito de disponibilidade sobre uma mercadoria é a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre esta [...]

Fortalecendo o entendimento o próprio STJ na súmula 166, afirma que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte’ conforme esclareceu a corte de forma magistral.

“[...] a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato impositivo demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado [...]” (AgRg nos REsp 933.890/GO, Relator: Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, DJ 7.2.2008).

A exclusão de incidência do ICMS sobre as tarifas mencionadas constitui um dos enunciados mais conhecidos atualmente, sendo as tarifas cobradas dos consumidores quando da utilização das redes transmissíveis de energia elétrica.

Essa tese tributária discute o fato de os valores das tarifas serem utilizados como base de cálculo para o ICMS, na conta de energia elétrica. Evidente que para o repasse e mesmo na operação produtiva de energia elétrica há circulação de mercadorias, no entanto essas não são contadas como fato gerador exclusivo do ICMS, sendo meio para atingir o fim.

O entendimento da Segunda Turma do STJ constitui teoria mais favorável ao contribuinte, já que há a ilegalidade da incidência e, conseqüentemente, o não pagamento ou estorno, caso já tenha efetuado o pagamento. Entretanto, em março de 2017 a Primeira Turma entendeu pela legalidade da cobrança no REsp 1.163.020, indo em contramão em relação à matéria, contrariando a então jurisprudência dominante da Colenda Corte. A matéria foi afetada tendo por base três recursos utilizados por amostragem, quais sejam: REsp 1.692.023, REsp 1.699.851 e REsp 1.163.020. E, de acordo com o rito dos recursos repetitivos todas as ações que tratam sobre o assunto encontram-se suspensas até o julgamento pela primeira seção do STJ, ao qual é composta por Ministros da primeira e segunda turmas, no intuito de uniformizar a jurisprudência a respeito da questão.

O Ministério Público Federal (MPF) se manifestou, sobre o assunto no Resp 1.699.851, sob a ótica da subprocuradora geral da República Darcy Santana, no sentido da legalidade da cobrança do ICMS sobre as tarifas da controvérsia, dos chamados cliente do mercado cativo, ou seja as residências e pequenas indústrias, no entanto a mesma fez a diferenciação e reconheceu a não incidência sobre os consumidores do chamado mercado livre, as grandes empresas, trazendo ao entendimento do grupo divergente na doutrina, uma diferenciação superada, corrobora com tal situação o parecer do mesmo MPF, em outro recurso o 1.163.020, afetado conforme já citado, e em virtude da análise dos autos dos embargos de divergência, pela não inclusão dos valores referentes à tarifa de Uso do Sistema de Distribuição(“TUSD”) e à Tarifa de Uso do sistema de Transmissão(“TUST”),o então subprocurador da República Flavio Giron reconheceu nesse parecer a ilegalidade da incidência, corroborando com a tese de que é incompatível com o sistema jurídico a cobrança de ICMS como citou Leandro Pausem(2014,p 288), afastando assim a incidência, expressa também de forma clara na legislação Constitucional e infra - constitucional.

[...] como a Constituição e a Lei Complementar nº 87/96 preveem a incidência do ICMS sobre o efetivo fornecimento de energia elétrica, a disponibilização do uso dos sistemas de rede, que passou a ser autônoma ao fornecimento de energia no novo modelo setorial, não se enquadra na hipótese de incidência desse imposto (disponibilizar o uso da rede é diferente de fornecer energia).
[...] Enquanto a Constituição Federal e a legislação complementar determinarem que o ICMS incide sobre o efetivo fornecimento de energia e que a sua base de cálculo é o preço da operação da qual decorrer a saída

(operações internas ou a entrada (operações interestaduais) da energia, as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão não serão passíveis de incidência desse imposto estadual.

No entanto a decisão da primeira turma é em reconhecer a legalidade em relação aos consumidores em virtude do fundamento no julgado da indissociabilidade das fases de geração, transmissão de energia elétrica, sendo que o custo referente a cada etapa compõe o preço final repassados aos consumidores, compondo segundo esse entendimento a base de cálculo do imposto, todavia a melhor doutrina nos ensina que a coisa julgada deve em regra, tornar imutável a tutela jurisdicional, ressalvado as hipótese de ação rescisória, conforme foi nessa linha os argumentos do Ministro Herman Benjamin, no recurso especial 1.649.658, sobre o fato da mudança de entendimento por parte da Primeira Turma.

Sucedendo que, uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (REsp 1649658 / MT, Relator: Ministro Herman Benjamin, Órgão Julgador: T2 – Segunda Turma, Data da Publicação: DJe 05/05/2017).

Portanto o MPF ao dar pareceres divergentes, mas apenas de forma parcial demonstra na questão que o amparo da tese da ilegalidade, encontra amparo na legislação vigente, onde está poderia ter escolhido a distribuição ou geração de energia como fato gerador, mas optou pelo consumo.

5.3 Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal (STF), recentemente entendeu por não analisar o Recurso Extraordinário (RE) sobre a matéria, tendo em vista não haver matéria constitucional a ser verificada em repercussão geral, no caso em tela.

O debate foi levado ao STF, onde pretendia-se a sua resolução. Todavia, em Agosto/2017, julgando o RE 1.041.836, a Suprema Corte brasileira manifestou-se pela inexistência de questão constitucional. Portanto, compete ao STJ a definição final da matéria. Em Dezembro/2017 o STJ decidiu por

seguir o rito dos repetitivos para solucionar a divergência (NAKANO, 2018, p. 09).

O Ministro Edson Fachin observou que a discussão perpassa o âmbito da legislação infraconstitucional e discussão divergente dentro do STJ, razão pela qual não deve ser feita análise de mérito em sede de RE.

Entretanto, o Ministro Marco Aurélio, divergiu entendendo pela afetação da matéria em quesito constitucional, na medida em que o estabelecimento do ICMS se pauta inicialmente na CR/88.

Assim, segue o entendimento do Ministro Relator do RE:

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO-TUST.TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO -TUSD.VALOR FINAL DA OPERAÇÃO. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO FEDERAL. 1. A correção jurídica da conduta de incluir os valores tarifários da TUSTe da TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da energia elétrica é controvérsia que não possui estatura constitucional. 2. Os juízos de origem formaram convicção com esteio na legislação infraconstitucional, notadamente o Código Tributário Nacional, Lei Complementar 87/1996, Leis federais 9.074/1995 e 10.848/2004, bem como Convênios CONFAZ 117/2004 e 95/2005, com posteriores alterações, e Resoluções da ANEEL, de modo que não se depreende da decisão recorrida ofensa direta ao Texto Constitucional. 3. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Decisão: O Tribunal, por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencido o Ministro Marco Aurélio. [...] (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1041816. Tribunal Pleno. Min. Rel. Edson Fachin, 04/08/2017. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 16 ago. 2017.)

Com o voto vencido, o Ministro Marco Aurélio afirma que submeterá novo caso para ser apreciado em uma segunda análise, por visualizar flagrante tema constitucional, passível de ser revisto por este Tribunal, na medida em que vislumbra a matéria como de real afetação à sociedade antes mesmo de afetar o próprio Estado, já que este foi criado em prol daquele e pra ele deve existir e se firmar.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tributos constituem fonte essencial e primordial de arrecadação e receita estatal. Como espécies tributárias, despontam-se os impostos, os quais configuram-se como renda primordial dentro do sistema de tributação. Com base nisso, o presente trabalho visou analisar o funcionamento do ICMS, bem como sua aplicação na conta de energia elétrica e incidência sobre as tarifas TUSD e TUST adotada por alguns Estados.

No primeiro foi realizado a introdução e um apanhado histórico dos tributos para saber como esse instrumento surgiu. Concluiu-se que desde os tempos mais remotos a cobrança de tributos. No entanto, embora pudesse chamá-lo de sistema – já que havia uma espécie de organização, ainda que robusta – ele não existia da forma como é utilizado atualmente. Geralmente o sistema de cobranças baseava-se na cobrança de mercadorias, sendo os pagamentos feitos *in natura* e só muito mais tarde na história da humanidade este veio a ser cobrado em moeda.

Houve tratamento acerca do histórico dos tributos no Brasil, concluindo-se que teve uma grande influência da Revolução Francesa e das outras revoluções que insurgiram a partir desta. O início da exploração dos recursos naturais, especialmente o pau-brasil e posteriormente o ouro, marcaram de modo significativo a cobrança de tributos. A vinda da Coroa Portuguesa para o Brasil também foi um fato marcante para a continuidade da cobrança, especialmente pelo aumento exorbitante no valor desses, em razão dos altos gastos da Corte.

Neste mesmo tópico, buscou-se verificar as teorias referentes às espécies de tributos existentes no sistema brasileiro atualmente. Verificou-se que existem 3 principais correntes que tratam acerca do tem, a teoria bipartite, de acordo com a qual existem 2 espécies de tributos, os impostos e as taxas, a teoria tripartite, a qual segue o texto legal que estabelece a existência de 3 espécies de tributos, impostos taxas e contribuições de melhoria e a teoria pentapartite ou quinquipartite, a qual segue entendimento do STF que admitiu haverem mais duas espécies além das já citadas, sendo estas as contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Ainda fez-se uma diferenciação entre contribuinte do tributo e responsável tributário, definindo como contribuinte a pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, sendo quem o pratica e o responsável tributário aquela pessoa que

mesmo sem ter praticado o fato gerador, a lei determina como responsável pelo pagamento do tributo.

Buscou-se analisar, ainda, como funcionam os impostos no Brasil, verificando que estes funcionam através de um sistema de instituição de competências disposto pela própria CR/88. Os impostos podem ser federais, estaduais e distritais ou municipais. Os impostos federais englobam os II; IE; IR; IPI; IOF; ITR e IGF. Os impostos estaduais compreendem o ICMS; o IPVA e o ITCD. Já os municipais englobam o IPTU; o ISSQN e o ITBI.

Ainda, foram delimitados os contornos acerca do ICMS, verificando sua aplicabilidade, seus fatos geradores, o funcionamento das alíquotas e a base de cálculo desse imposto. No subtópico verificou-se o conceito de substituição tributária e como esta ocorre no ICMS, concluindo que esta substituição se dá de forma progressiva, em razão de ser um imposto não cumulativo. Verificou-se, ainda, a possibilidade de restituição dos valores do ICMS nos casos em que este é pago a maior, assunto que, embora tenha divergência doutrinária, tem-se entendido pela concessão da restituição.

O trabalho apoiou-se no estudo do funcionamento do setor de energia elétrica no Brasil, bem como sua regulamentação feita pela ANEEL. Concluiu-se que o setor de energia elétrica antes era monopólio estatal e suas etapas de produção não eram setorizadas. Com a privatização desse setor, as etapas do processo produtivo foram divididas e gerou-se a necessidade de criação de um órgão de regulamentação e fiscalização, hoje compreendido pela ANEEL, a qual visa gerar segurança e regular a atividade de forma responsável.

Assim também tratou acerca da tributação no setor de energia elétrica, bem como das tarifas de transmissão e distribuição constantes da conta de energia elétrica. Concluiu-se que a TUST e a TUSD são tarifas legais que têm previsão legal para serem cobradas, porém a discussão sobre a legalidade da incidência ou não do ICMS sobre elas foi questão tratada no tópico 4.

Por fim abordou o entendimento dos tribunais acerca da legalidade da incidência do ICMS sobre as tarifas TUSD e TUST. Concluiu-se que o entendimento até então pacífico do STJ quanto à ilegalidade da inclusão das tarifas na base de cálculo do imposto sofreu abalos a partir de manifestação da Primeira turma do STJ que decidiu pela legalidade da inclusão, sob o argumento de que a distribuição e a transmissão fazem parte do processo produtivo do fornecimento de energia elétrica,

sendo passível de cobrança ainda que se tenha dividido as etapas no processo de produção. Quanto a isso, afirma que essas etapas constituem meios para se atingir o fim que é fornecer a energia. Em entendimento contrário e majoritário a Segunda Turma decidiu pela ilegalidade, na medida em que a inclusão dessas tarifas na base de cálculo causa flagrante desrespeito à CR/88 que não determina essas etapas como sendo fatos geradores do imposto. A matéria foi objeto de RE, sendo negado o seguimento pelo STF que entendeu não haver matéria constitucional a ser tratada. No entanto, o Ministro Marco Aurélio, cujo voto foi vencido, afirmou que irá suscitar a matéria novamente no Tribunal.

O entendimento seguido pelo trabalho vai no sentido dos argumentos doutrinários e jurisprudencial, ao qual sustenta a ilegalidade da incidência, em razão das tarifas não constituírem fato gerador do imposto, onerando ainda mais o consumidor final. Dessa forma, há que se perceber que o entendimento que mais se coaduna com a justiça social e equilíbrio tributário é o majoritário adotado pelo STJ.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. Resolução nº 414, de 09 de novembro de 2010. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/documents/656877/14486448/bren2010414.pdf/3bd33297-26f9-4ddf-94c3-f01d76d6f14a?version=1.0>>. Acesso em: 23 mar. 2019.

_____. **Cadernos Temáticos ANEEL: Acesso e Uso dos Sistema de Transmissão e de Distribuição**. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/documents/656835/14876406/caderno_tematico_5_2005.pdf/211016e2-2170-4ddf-b06f-ee2e7c4d19c5>. Acesso em: 10 mar. 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Juspodium, 2017.

ATALIBA, Geraldo. ICMS - Competência impositiva na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, v. 195, p. 24-36, 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45978>>. Acesso em: 20 março de 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 fev. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019.

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). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 jan. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências.

Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9427compilada.htm>. Acesso em: 26 mar. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 02 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão de Agravo Interno no Recurso de Mandado de Segurança nº 54.968/RN. Rel. Min. Assusete Magalhães. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 15 maio 2018. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp.?processo=54968ACORD&thesaurus=juridico&t=true>>. Acesso em: 23 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.359.399. Sr. Ministro Relator. Rel. Min. Humberto Martins, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 mar. 2013). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp.?processo=1359399ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 23 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão de Recurso Especial nº 1163020. Relator: Ministro Gurgel de Faria. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 27 mar. 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1163020&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=&livre=ICMS&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11#DOC12>. Acesso em: 21 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 391**. O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=ICMS+ENERGIA&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 21 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1041816. Tribunal Pleno. Min. Rel. Edson Fachin, 04/08/2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 ago. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5173207&numeroProcesso=1041816&classeProcesso=RE&numeroTema=956>. Acesso em: 20 mar. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 04 fev. 2018

GUALHARDO, Alexandre dos Santos. Esclarecimentos gerais sobre regime de substituição tributária do ICMS. **Administradores.com**, Paraíba, out. 2005. Disponível em: <http://ditizio.ecn.br/adv/txt/rste.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2019.

GUIMARÃES, Tomás de Aquino; SILVA, Eduardo Ramos Ferreira da. Autonomia e flexibilidade na gestão da regulação dos setores de energia elétrica e de telecomunicações no Brasil. **V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Santo Domingo, Rep. Dominicana, 24 - 27 out. 2000. Disponível em: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0038522.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2019.

HAZAN JUNIOR, Paulo Roberto. **Planejamento tributário: lucro real x lucro presumido**. 109 f. 2004. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2004. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295556.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2019.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Tributos em espécie**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Belo Horizonte, nº 95, p. 1-9, 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Da-Substituicao-Tributaria-para-a-frente-no-ICMS.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2019

MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins. ICMS – substituição tributária: restituição do fato gerador presumido. **6ª Mostra de Produção Científica da Pós-Graduação Lato Sensu da Puc Goiás**, Goiânia, v. 6, p. 3, 2011. Disponível em: <http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LARISSA%20APARECIDA%20MARTINS%20MENDON%C3%A7A.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2019.

NAKANO, Allan Yukio *et al.* Incidência tributária de ICMS na tarifa de energia elétrica - TUST/TUSD. **Revista do Curso de Direito do Centro Universitário Brazcubas**,

São Paulo, v. 2, nº 1, p. 1-11, dez. 2018. Disponível em:
<https://revistas.brazcubas.br/index.php/revdubc/article/view/572/655>. Acesso em: 23 mar. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

RELVAS, Marcos. TUST/TUSD: a tese segue atraente à advocacia? **Instituto Brasileiro de Direito**, São Paulo, 18 out. 2018. Disponível em:
<https://www.ibijus.com/blog/245-tust-tusd-a-tese-segue-atraente-a-advocacia>. Acesso em: 13 mar. 2019.

SILVA, Edson Luís da; GONÇALVES, Eugênio Celso (Orgs). **Função social dos tributos**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

TUSD E TUST: entenda a polêmica envolvendo essas tarifas. **Jurisblog**, Belo Horizonte, 29 ago. 2017. Disponível em:
<https://blog.juriscorrespondente.com.br/2017/08/29/tusd-e-tust-entenda-polemica-envolvendo-essas-tarifas/>. Acesso em: 18 mar. 2019.