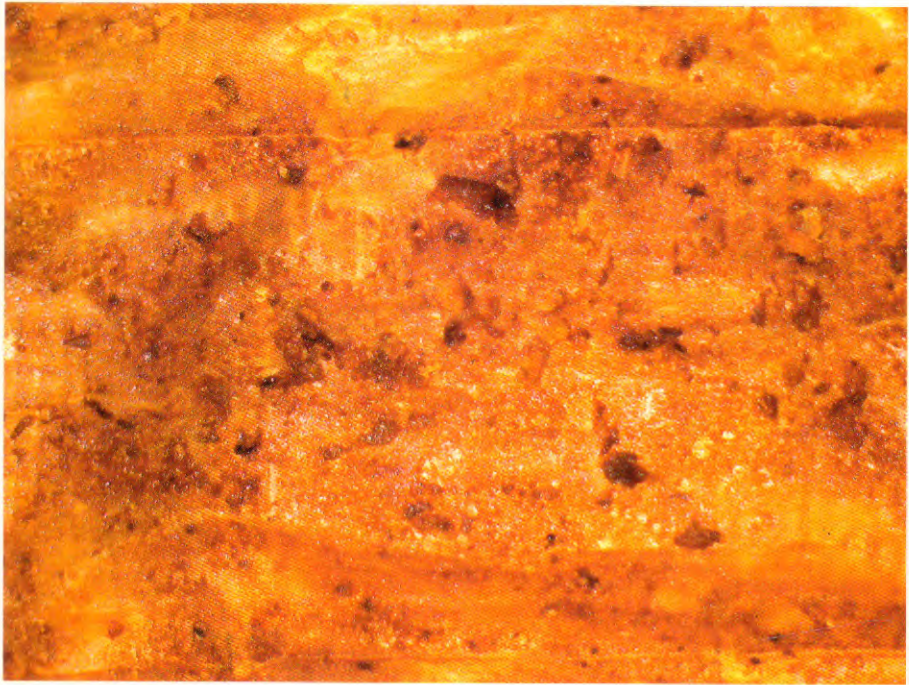


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



155

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

155

(AGOSTO - 2008)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Vicente Vê

é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Celso de Albuquerque Silva - Cofins das sociedades civis de profissão regulamentada e o princípio da segurança jurídica. Um caso de modulação de efeitos temporais da decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal? 7

Daniel Zanetti Marques Carneiro - PIS e Cofins nos serviços de transporte coletivo - análise crítica do ADI/RFB nº 23, de 11 de fevereiro de 2008 18

Diego Marcel Bomfim - Cide-tecnologia: análise das alterações promovidas pela Lei nº 11.452/07 26

Heron Charneski - Uma lei clara: a Lei nº 11.638/07 e a estabilização, na contabilidade, de conflitos tributários e societários 35

Hugo de Brito Machado - O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada 48

José Luis Ribeiro Brazuna - Não-incidência do ISS sobre serviços prestados por associações não imunes, após a Lei Complementar 116 57

Luís Henrique da Costa Pires e Alyne Machado Silvério de Lima - A subsistência do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal 69

Roque Antonio Carrazza - ICMS-comunicação: sua não-incidência sobre a denominada *tarifa de assinatura básica mensal* - questões conexas 84

Sergio André Rocha - O resultado do serviço como elemento da regra de incidência do PIS/Cofins-importação e da regra exonerativa do ISS sobre exportações 110

Pareceres

Ilmar Galvão - Regime de tributação de cigarros pelo IPI 117

Ives Gandra da Silva Martins - Inteligência do art. 40 do ADCT e dos incisos I e IV do parágrafo 9º do art. 195 da Lei Suprema - inconstitucionalidade do art. 80 da Lei nº 11.051/04 - constitucionalidade de vigência dos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865/04 126

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Ação rescisória - prazo prescricional da ação de repetição de indébito - tributo declarado inconstitucional pelo STF (STJ - 1ª S.) 142
- ICMS - base de cálculo - produtos farmacêuticos - fixação em pautas fiscais de preços pré-vios e aleatórios - inadmissibilidade (STJ - 1ª T.) 145

- ICMS - energia elétrica - alíquota superior a 18% - impossibilidade - seletividade em função da essencialidade (TJRJ - 5ª Câmara Cívica) 148
- ICMS - substituição tributária - bonificação de produtos da mesma espécie - recolhimento integral (STJ - 2ª T.) 152
- ICMS - venda de veículos do ativo fixo - empresa locadora - prazo de 12 meses - não-incidência (TJMG - 4ª Câmara Cívica) 155

O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A produção, o transporte e o fornecimento de energia elétrica constituem realidades peculiares, de sorte que a tributação dessas operações deveria submeter-se a regime tributário específico. Nada justifica a colocação dessas operações sob a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços. Na verdade só por ficção se pode admitir a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, pois não se trata de mercadoria.

Da infeliz opção do constituinte resultam várias situações complicadas, como é o caso da questão relativa à imunidade das operações interestaduais, estabelecida pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea "b", que o Supremo Tribunal Federal desconsiderou ao argumento de que tal imunidade fora concedida em favor do Estado de destino, ao qual caberia tributar integralmente a energia elétrica consumida em seu território, fazendo inoperante, nesse aspecto, o princípio da não-cumulatividade na hipótese de ter havido operação tributada antes da operação interestadual. Dessa questão, todavia, não vamos cuidar neste estudo. Aqui vamos examinar apenas duas outras questões. A que se refere à seletividade, tendo-se em vista a alíquota estabelecida para o fornecimento de energia elétrica, e a que diz respeito à incidência do ICMS sobre o valor da denominada demanda contratada excedente ao consumo efetivo da energia elétrica.

Não temos dúvida de que a Fazenda Pública, em todos os níveis, manipula conceitos que antes nos pareciam tranquilos e muitas vezes consegue o beneplácito do Poder Judiciário para cobrar tributo como lhe convém, dando significado novo a dispositivos da própria Constituição, como aconteceu no caso acima referido da imunidade nas operações interestaduais. Enquanto a cobrança nos parece contrária à Constituição, como também sustenta Soares de Melo,¹



Hugo de Brito Machado

é Juiz Aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ José Eduardo Soares de Melo, *ICMS - Teoria e Prática*, 8ª edição, Dialética, São Paulo, 2005, p. 369.

a flexibilização de conceitos termina por viabilizar essa cobrança, vergando a norma expressa da Constituição que nos parecia dizer o contrário.

Por isto mesmo não nos parece impossível a descoberta de um significado novo para a expressão *seletividade em função da essencialidade*. Nem o jogo de palavras em torno da definição da base de cálculo do imposto no que concerne à cobrança feita pelas distribuidoras de energia elétrica em função de denominada “demanda contratada”. Kelsen, depois de afirmar que todos os métodos de interpretação apenas nos podem oferecer um quadro ou moldura de interpretações possíveis, e referir-se à interpretação autêntica como um ato de vontade e não de ciência, ensina que “pela via da interpretação autêntica, quer dizer, da interpretação de uma norma pelo órgão jurídico que a tem de aplicar, não somente se realiza uma das possibilidades reveladas pela interpretação cognoscitiva da mesma norma, como também se pode produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura que a norma aplicar representa”.²

A interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal à norma da Constituição que estatui a imunidade das operações interestaduais com energia elétrica ao ICMS a nosso ver está fora do quadro ou moldura que a Ciência do Direito nos pode oferecer, mas, como se trata de órgão estatal de última instância, essa interpretação passou a integrar nossa ordem jurídica. Passou a ser válida em razão do denominado princípio da competência, vale dizer, princípio segundo o qual a interpretação é válida porque produzida pelo órgão ao qual a ordem jurídica atribui competência para dar a última palavra sobre o assunto.

Assim como ocorreu com a norma de imunidade nas operações interestaduais com energia elétrica, poderá ocorrer com outras normas, da Constituição ou das leis, complementares ou ordinárias. A interpretação dada à norma pelo órgão jurídico de última instância sempre prevalece, seja ou não a mais adequada ao sistema jurídico. E neste se encarta porque é a palavra do órgão ao qual o sistema atribuiu a competência para decidir o conflito em última instância. A não ser assim o conflito perduraria indefinidamente, o que certamente seria um mal muito maior.

Seja como for, e especialmente porque sobre estas questões não temos ainda a palavra final do Supremo Tribunal Federal, vamos aqui examinar a questão de saber se a alíquota hoje aplicável no cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica está ou não de acordo com o princípio da seletividade como estabelecido na Constituição Federal; e também a questão de saber se incide ou não o ICMS sobre o valor cobrado pelas distribuidoras de energia elétrica a título de *demanda contratada*, sem que tenha ocorrido o efetivo fornecimento de energia.

2. Seletividade em Função da Essencialidade

2.1. O que é seletividade

Seletivo é o mesmo que selecionador,³ aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens,

² Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 3ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 471.

³ Silveira Bueno, *Minidicionário da Língua Portuguesa*, FTD, São Paulo, p. 597.

em razão de certos critérios. Embora na prática não se tenha uma seletividade efetivamente estabelecida em função da essencialidade dos produtos, como determina a Constituição,⁴ o Imposto sobre Produtos Industrializados é, em nosso Sistema Tributário, o melhor exemplo de imposto seletivo. Por isto os autores geralmente a ele se referem ao cuidarem do princípio da seletividade.⁵

Os impostos em geral podem ter função fiscal ou arrecadatória de recursos financeiros, e função extrafiscal, ou de intervenção na economia. A seletividade faz com que o imposto assuma função extrafiscal porque, onerando diferentemente os fatos tributáveis, o imposto realiza uma intervenção na atividade econômica.

A seletividade pode prestar-se para a realização do princípio da capacidade contributiva, como acontece com o IPI, ou qualquer outro imposto sobre o consumo de bens ou utilização de serviços, que seja seletivo em função da essencialidade dos bens ou dos serviços tributados. Entretanto, isto não é necessário ao conceito de seletividade porque é seletivo todo tributo que seleciona, onerando diferentemente objetos diferentes. O critério da discriminação é que indica a função extrafiscal atribuída ao imposto.

2.2. A essencialidade como critério da seletividade do ICMS

Dispõe o art. 153, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Como se vê, o preceito constitucional estabelece para o ICMS a seletividade facultativa. Mas indica o critério a ser adotado no caso de o legislador exercer a opção que lhe foi permitida. Já escrevemos sobre o assunto. Afirmamos que a seletividade é facultativa para o ICMS, mas o critério desta, uma vez adotada, só pode ser o da essencialidade das mercadorias ou dos serviços sobre os quais esse imposto incide.

Sobre o assunto já escrevemos:

“Questão importante envolvendo as alíquotas do ICMS diz respeito à seletividade do ICMS. Nos termos da vigente Constituição Federal esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquota mais baixa e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode mesmo considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas. Sempre, evidentemente, observados os limites fixados pelo Senado Federal.”⁶

Essa é também a opinião de Hugo de Brito Machado Segundo, assim expressa: “A Constituição não asseverou que o imposto *poderá* ser seletivo, e que essa seletividade *poderá* ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de ironia tola, porquanto todo imposto pode, em princípio,

⁴ Constituição Federal, art. 153, parágrafo 3º, inciso I.

⁵ Cf. Oswaldo de Moraes, *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1973, p. 219; Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro*, Renovar, Rio de Janeiro, 1993, p. 80.

⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2006, p. 385.

ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.

Na verdade, o ICMS *poderá* ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade *deverá* ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.

Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, *ou* a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.⁷

Humberto Ávila também ensina:

“Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. ‘Essencial’ significa que algo é de importância decisiva.”⁸

Dúvida realmente não pode haver. Se o ICMS tiver alíquotas diferentes, a diferença há de ser estabelecida em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços. Resta-nos examinar a questão de saber qual deve ser o critério indicativo dessa essencialidade.

2.3. O critério indicativo da essencialidade

Não se venha dizer que a essencialidade das mercadorias, no contexto do princípio da seletividade em função da essencialidade, preconizado pela vigente Constituição Federal, é um critério político, a ser definido pelo legislador. Irreparável neste ponto é a lição de Bottallo:

“Embora não se negue que o legislador ordinário possa atuar dentro de certa margem de discricionariedade na manipulação da seletividade em função da ‘essencialidade dos produtos’, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se fez presente.”⁹

A margem de liberdade do legislador, no caso, é apenas aquela que geralmente existe no fenômeno da concreção jurídica. Não se trata de poder discricionário. Trata-se de liberdade que decorre simplesmente da vagüidade dos conceitos utilizados nas normas. Liberdade que está, sem dúvida, submetida ao controle judicial.

Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, é o absolutamente necessário, o indispensável.¹⁰ Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para os fins da seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós.

⁷ Hugo de Brito Machado Segundo, “A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, Dialética, São Paulo, novembro de 2000, pp. 71/72.

⁸ Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 2006, p. 387.

⁹ Eduardo Domingos Bottallo, “O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição”, em Heleno Taveira Torres (coordenador), *Tratado de Direito Constitucional Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2005, p. 633.

¹⁰ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Novo Aurélio*, Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999, p. 825.

Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia elétrica. A alíquota do ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias.

2.4. Controle jurisdicional

Ao legislador cabe estabelecer as alíquotas do imposto em função da essencialidade das mercadorias. Tem relativa liberdade para definir a essencialidade. Essa liberdade, porém, é restrita ao âmbito do conceito. A não ser assim, o dispositivo constitucional poderia ser inteiramente esvaziado e até mesmo ter o seu significado invertido.

Na verdade o dispositivo constitucional não se dirige apenas ao legislador. Ele se dirige a todos que estejam envolvidos na atividade de concreção da norma. Ao legislador e ao juiz, portanto. Neste sentido manifesta-se Bottallo:

“Assim, quando a CF declara ser o tributo seletivo, dá ao Judiciário, implicitamente, a possibilidade de exercer o controle sobre a aplicação do princípio.

Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance da expressão em foco.

Isto significa que o Judiciário pode - e deve - averiguar se os critérios adotados pelo legislador foram adequados e racionais, determinando, à luz das peculiaridades do caso concreto, a adoção das medidas voltadas à correção de eventuais distorções caso estas se caracterizem.”¹¹

Roque Antonio Carrazza, por seu turno, assevera:

“Assim, as alíquotas do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Com isso, a carga econômica do ICMS haverá ser distribuída diversamente conforme o tipo de mercadorias ou de serviços. Em exemplário armado ao propósito, a comercialização dos ‘gêneros de primeira necessidade’ deverá ser menos gravada, por meio de ICMS, que os ‘supérfluos’.

...

Sem embargo de duntas opiniões em sentido contrário, pensamos que o Poder Judiciário está apto a controlar o cumprimento deste princípio constitucional.

Embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’, tais expressões, embora um tanto quanto fluidas, possuem um conteúdo mínimo, que permite se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado, em cada caso concreto. Depois, como averba Celso Antônio Bandeira de Mello, ‘a imprecisão ou fluidez das palavras constitucionais não lhe retira a imediata aplicabilidade dentro do campo indubitado de sua significação’.”¹²

Não temos dúvida de que a observância do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, tanto no que concerne ao IPI como no que diz respeito ao ICMS, submete-se ao controle do Poder Judiciário, como de resto acontece com a observância dos princípios constitucionais em geral. Nem poderia, aliás, ser de outro modo, sob pena de se estar amesquinhando a supremacia da Constituição.

¹¹ Eduardo Domingos Bottallo, “O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição”, em Heleno Taveira Tôres (coordenador), *Tratado de Direito Constitucional Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2005, p. 634.

¹² Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, Malheiros, São Paulo, 1994, p. 105.

3. Demanda Contratada e Fato Gerador do ICMS

3.1. A jurisprudência do STJ

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que “o fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento produtor, a qual não é presumida por contrato em que se estabelece uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica, sem a sua efetiva utilização”. Por isto mesmo já decidiu que:

“Segundo orientação traçada em julgados de ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção, não incide o ICMS sobre as quantias relativas à chamada demanda contratada de energia elétrica.”¹³

3.2. Demanda contratada

Demanda contratada é a

“demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela concessionária, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento e que deverá ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts” (Resolução Aneel 456/2000, art. 2º, inciso IX).

Nos contratos de fornecimento de energia elétrica as distribuidoras estabelecem, para determinada categoria de consumidores, a obrigação de pagar a demanda contratada. E calculam o ICMS sobre o valor cobrado em suas faturas, vale dizer, incluem na base de cálculo do imposto o valor recebido sem que a energia elétrica tenha sido efetivamente fornecida. A ilegalidade é evidente. O fato gerador do ICMS não é o contrato, mas a efetiva entrega da energia elétrica. Não pode, pois, o imposto incidir sobre um valor que é pago pelo cliente da distribuidora apenas para ter a garantia desta de que lhe fornecerá a energia se houver necessidade.

3.3. A tese do Fisco

O Fisco dos Estados tem sustentado que a cobrança pela demanda contratada é apenas uma forma de tornar maior o preço da energia elétrica efetivamente consumida. O valor da operação da qual decorre o fornecimento da energia elétrica incluiria, segundo as autoridades fazendárias estaduais, o custo da denominada demanda contratada.

Os conceitos na verdade são sempre problemáticos. Em última análise, sempre é possível encontrar algum argumento para sustentar qualquer tese. Por isto mesmo é que o Direito é algo muito difícil, cujo domínio exige muito mais do que o simples conhecimento da linguagem. É importante a perquirição a respeito da razão de ser das coisas. E sendo assim não é razoável incluir-se no valor da operação da qual decorre o fornecimento da energia elétrica o custo da disponibilidade do bem que afinal não é fornecido, que não é entregue. O valor que é pago pelo consumidor de energia, em certas situações, para ter a energia à sua disposição.

¹³ STJ, REsp 829.490/RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 18.05.2006, DJU de 29.05.2006, p. 205. Site: www.stj.gov.br.

O Direito Tributário é um sistema de limitações ao poder estatal, e isto nos recomenda cautela sempre que interpretamos uma hipótese de incidência tributária e avaliamos os elementos do fato gerador respectivo. Cautela especialmente para não incluirmos na base de cálculo do tributo algo que não seja inerente à hipótese de incidência, que é, no caso, o fornecimento da energia elétrica. Não o contrato que vai viabilizar tal fornecimento. Assim, se o contrato impõe ao consumidor um custo destinado a cobrir a disponibilidade da energia, e não o valor da energia efetivamente fornecida, o Superior Tribunal de Justiça acertou quando decidiu pela não-incidência do imposto sobre o valor da demanda contratada.

Em sentido oposto manifesta-se Ricardo Lobo Torres, em excelente artigo, no qual afinal afirma que¹⁴

“O fato jurídico tributado pelo ICMS no que concerne à hipótese operações relativas a energia elétrica (art. 155, § 3º, da CF) é complexo, abrangendo a importação, a geração, a distribuição e o fornecimento de energia elétrica, em incidência única e monofásico, sua base de cálculo é o preço praticado na última operação (art. 34, § 9º, do ADCT e art. 9, § 1º, II, da Lei Complementar 87/1996), expresso na tarifa binômia, composta pela demanda de potência e pelo consumo de energia.”

A tese de Lobo Torres é muito bem construída, mas é inaceitável, a menos que abandonemos conceitos bem assentados na doutrina do Direito Tributário. Não se pode admitir que o fato gerador do ICMS relativamente a energia elétrica seja “complexo, abrangendo a importação, a geração, a distribuição e o fornecimento de energia elétrica, em incidência única e monofásico”, e que sua base de cálculo seja o preço praticado na última operação. Muito menos que se trate de um imposto monofásico. Admitir tudo isto seria admitir a sobrevivência do imposto único sobre energia elétrica, que sabemos haver sido extinto, como afirma, aliás, o próprio Ricardo Lobo Torres.¹⁵

Na verdade o fornecimento de energia elétrica submete-se à incidência de ICMS, que é um imposto plurifásico não cumulativo. Características essas que não perde ao incidir sobre operações de fornecimento de energia elétrica. Por isto mesmo, aliás, é que a Lei Complementar 87 valeu-se da figura da substituição tributária, estabelecendo que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”. E, ainda, que a responsabilidade tributária, neste caso, poderá ser atribuída às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.¹⁶

Fosse o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica um imposto único com fato gerador complexo, como assevera Lobo Torres, não faria sentido

¹⁴ Ricardo Lobo Torres, “ICMS, Fornecimento de Energia Elétrica e Demanda de Potência”, *Revista de Direito Tributário* nº 100, Malheiros, São Paulo, p. 165.

¹⁵ Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Renovar, Rio de Janeiro, 1993, p. 326.

¹⁶ Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 9º, parágrafo 1º, inciso II.

algum falar-se de substituição tributária. E mais, o imposto não seria devido quando não ocorressem todos os fatos que seriam integrantes do seu fato gerador complexo. Por outro lado, nenhuma razão existe para aceitarmos a tese em questão, se o legislador constituinte preferiu submeter as operações com energia elétrica à tributação pelo ICMS, quando nada, absolutamente nada, o impedia de preservar o imposto único, com as características preconizadas por Lobo Torres, e não o fez.

Não temos dúvida, portanto, em dizer que bem decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao afirmar que na base de cálculo do ICMS não se inclui o valor da denominada demanda contratada. E como em face desse entendimento alguns contribuintes podem ter direito à restituição do que pagaram indevidamente, relevante se faz ligeira referência à questão da legitimidade para a propositura da ação correspondente, porque as Fazendas, como é do costume, não devolvem os tributos pagos indevidamente sem que sejam a tanto obrigadas.

3.4. Legitimidade para a repetição do indébito

A nosso ver o contribuinte que efetua o pagamento do tributo, geralmente conhecido como contribuinte de direito, tem legitimidade para a ação de repetição do indébito, salvo naqueles casos em que a lei autoriza expressamente a transferência do ônus respectivo para terceiro, que em tal situação assume também a condição de contribuinte de direito.

Ocorre que a jurisprudência firmou-se no sentido de que em face do art. 166 do Código Tributário Nacional a legitimidade para a ação de repetição do indébito seria do comprador da mercadoria, e não do vendedor. Tal entendimento, todavia, não se aplica ao caso do fornecimento de energia elétrica.

Realmente, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que:

“O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato, e portanto, parte legítima para demandar visando a inexigibilidade do ICMS sobre os valores relativos à demanda contratada de energia elétrica.”¹⁷

Esse entendimento merece aplausos. A tarifa de energia elétrica é estabelecida sem a inclusão do ICMS como custo da empresa que a fornece. O valor do imposto é acrescentado ao preço da energia, dando-se, pois, a transferência do ônus respectivo para o consumidor, que na verdade assume a condição de contribuinte de fato e de direito. O que não se justifica é a renitência das Fazendas estaduais diante da jurisprudência já firmada no Superior Tribunal de Justiça, expressa em diversos julgados, entre os quais o proferido no Recurso Especial 915.141, de Minas Gerais, relator o Ministro José Delgado, julgado em 16 de outubro de 2007.

Essa atitude das autoridades do Fisco, que em evidente desrespeito à jurisprudência seguem exigindo tributo indevido, leva-nos a cogitar de um instrumento jurídico capaz de minimizar tal desrespeito. E esse instrumento nos parece ser a responsabilização pessoal do agente público, que vamos examinar em seguida, ainda que de forma extremamente resumida.

¹⁷ STJ, REsp 829.490/RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 18.05.2006, DJU de 29.05.2006, p. 205. Site: www.stj.gov.br.

4. Responsabilidade Pessoal do Agente Público

4.1. Violação dos direitos pelo Estado

Sabemos todos que o Estado, em sentido amplo, é um contumaz violador dos direitos dos cidadãos. No dizer de Arnaldo Vasconcelos:

“Ninguém pratica mais ilegalidades do que seu governo legitimamente constituído, para o que conta com a aprovação ou a omissão dos dois outros poderes...”¹⁸

O eminente administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, é ainda mais contundente, afirmando que:

“O Estado brasileiro é um bandido. O Estado brasileiro não tem o menor respeito pela outra parte, pelo cidadão. O Estado brasileiro atua com deslealdade e com má-fé, violando um dos primeiros e mais elementares princípios do Direito, que é o princípio da lealdade e da boa-fé. O Direito abomina a má-fé.”¹⁹

Arnaldo Vasconcelos preconiza, para a realização do Direito, “a participação da consciência crítica do ser humano, lugar e sede de sua moralidade”. E conclui que o aperfeiçoamento do ser humano é capaz de extinguir “o conceito bestializante de coação pelo qual o Direito é confundido com o exercício da força física, tão inepto quanto irreal”.²⁰

Não nos opomos à idéia, sem dúvida muito otimista, do eminente jusfilósofo cearense. Mas, sem prejuízo de buscarmos o aperfeiçoamento moral do ser humano, que indiscutivelmente deve ser a meta de todos nós, podemos utilizar também instrumentos que o Direito nos oferece para combatermos o arbítrio estatal.

4.2. O ilícito, a sanção e a responsabilidade

Realmente, o Direito preconiza a sanção, enquanto consequência indesejável do ilícito, como instrumento para induzir as pessoas à prática dos comportamentos lícitos. E a sanção pressupõe a responsabilidade.

Ocorre que o Estado, enquanto simples ficção jurídica, não tem sentimento. Nada sofre com a sanção. Por isto mesmo, nos casos em que é responsabilizado por cometimentos ilícitos, e se submete à sanção - geralmente de cunho patrimonial - o “sofrimento” desta decorrente termina recaindo nos cidadãos, isto é, nos contribuintes.

Por isto mesmo é que temos preconizado a responsabilização pessoal do agente público, como forma para o controle do arbítrio praticado em nome do Estado. Dizemos em nome do Estado porque realmente, ao menos em se tratando dos denominados agentes administrativos, a ilegalidade não é praticada pelo Estado, mas em seu nome. E geralmente é praticada exatamente porque o agente administrativo se sente inteiramente irresponsável.

Quando os cidadãos começarem a cobrar dos agentes administrativos indenizações pelos danos decorrentes das ilegalidades que praticam em nome do Estado, temos certeza de que tais ilegalidades vão diminuir significativamente.

¹⁸ Arnaldo Vasconcelos, *Direito e Força - uma Visão Pluridimensional da Coação Jurídica*, Dialética, São Paulo, 2001, p. 70.

¹⁹ Palestra proferida no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *Revista de Direito Tributário* nº 67, São Paulo, Malheiros, p. 55, *apud* Aroldo Gomes de Matos, “Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória”, *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, coordenação de Hugo de Brito Machado, Dialética/ICET (Instituto Cearense de Estudos Tributários), São Paulo/Fortaleza, 1999, p. 48.

²⁰ Arnaldo Vasconcelos, *Direito e Força - uma Visão Pluridimensional da Coação Jurídica*, Dialética, São Paulo, 2001, p. 117.