

PUC/SP - COGEAE

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

FERNANDA RIZZO PAES DE ALMEIDA

**A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A LEGITIMIDADE DO
CONSUMIDOR DE ENERGIA ELÉTRICA PARA O AJUIZAMENTO DE AÇÕES
EM QUE SE DISCUTE A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA
CONTRATADA DE POTÊNCIA**

SÃO PAULO

2013

FERNANDA RIZZO PAES DE ALMEIDA

**A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A LEGITIMIDADE DO
CONSUMIDOR DE ENERGIA ELÉTRICA PARA O AJUIZAMENTO DE AÇÕES
EM QUE SE DISCUTE A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA
CONTRATADA DE POTÊNCIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em
Direito Processual Tributário da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do
título de especialista em Direito Processual Tributário, sob
orientação da professora Renata Elaine Silva.

SÃO PAULO

2013

FERNANDA RIZZO PAES DE ALMEIDA

**A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A LEGITIMIDADE DO
CONSUMIDOR DE ENERGIA ELÉTRICA PARA O AJUIZAMENTO DE AÇÕES
EM QUE SE DISCUTE A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA
CONTRATADA DE POTÊNCIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em
Direito Processual Tributário da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do
título de especialista em Direito Processual Tributário, sob
orientação da professora Renata Elaine Silva.

Comissão Examinadora

São Paulo, 15 de fevereiro de 2013.

RESUMO

O presente trabalho tratará sobre a oscilação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a legitimidade do consumidor de energia elétrica para o ajuizamento de ações em que se discute o ICMS sobre a demanda contratada. O Superior Tribunal de Justiça inicialmente reconhecia a legitimidade do consumidor, tendo reformado tal entendimento para adotar sentido contrário e, em seguida, retomou o posicionamento anterior, reafirmando atualmente a legitimidade do consumidor para o ajuizamento das ações discutindo a incidência do ICMS sobre a demanda contratada.

O consumidor de energia elétrica pode ser enquadrado como contribuinte de fato do ICMS. Sob esta condição, somente este sujeito terá interesse em ajuizar a ação para evitar a ilegal tributação. A legitimidade do consumidor é reforçada, ainda, diante dos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade, do artigo 166 do Código Tributário Nacional e da obrigação de repasse do encargo tributário por parte das distribuidoras de energia ao consumidor final, o que permite compreender que o atual posicionamento do STJ é o que mais se coaduna com a legislação e que garante a aplicação da justiça.

A partir da análise de textos doutrinários e de precedentes jurisprudenciais foi possível se chegar à conclusão de que a posição mais justa é a adotada atualmente pelo Superior Tribunal de Justiça, a qual reconhece a legitimidade do consumidor de energia elétrica para o ajuizamento de ação na qual se discute o ICMS sobre a demanda contratada de potência.

Palavras-chave: ICMS-energia. Legitimidade do consumidor. Capacidade Contributiva. Razoabilidade. Artigo 166 do CTN.

ABSTRACT

This monograph will deal with oscillation of the Superior Court of Justice's jurisprudence on the legitimacy of electric energy consumer to bring an action to exclude the collection of ICMS on the contracted demand of power. Originally, the Superior Court recognized the legitimacy of consumer. After that, the Court remodeled this understanding to adopt the opposite direction. Finally, the Superior Court resumed its previous position, reaffirming the legitimacy of the consumer to bring actions discussing ICMS on the contracted demand.

The consumer suffers the economic impact of ICMS. Under this condition, only this person has interest in filing the suit to prevent illegal taxation. The legitimacy of the consumer is recognized even in the face of the principles of ability to pay and reasonableness, of the Article 166 of National Tax Code and of the obligation to transfer the tax amount from the distributors of energy to the final consumer, which allows us to understand that the current position of the Superior Court of Justice respects the legislation and ensures the application of justice.

From the analysis of doctrinal texts and precedents it was possible to reach the conclusion that the position currently adopted by the Superior Court of Justice, which recognizes the legitimacy of consumer, must be followed.

Key words: ICMS-energy. Customer's legitimacy. Contribution capacity. Reasonableness. Article 166 of NTC.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. PREMISSAS DO PRESENTE TRABALHO.....	9
2.1. ICMS.....	9
2.2. FATO GERADOR DO ICMS.....	10
2.3. CONTRIBUINTE DO ICMS.....	11
2.4. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (CRITÉRIO JURÍDICO).....	11
2.5. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (CRITÉRIO ECONÔMICO).....	13
3. A SITUAÇÃO-PROBLEMA	14
4. OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ	17
5. O CONSUMIDOR DE ENERGIA ELÉTRICO E O ICMS EM RELAÇÃO À ENERGIA ELÉTRICA	19
6. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
7. FALTA DE INTERESSE DAS CONCESSIONÁRIAS: ESTAS SÃO OBRIGADAS A REPASSAR O ENCARGO AO CONSUMIDOR FINAL.....	24
8. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	26
8.1. QUEM PODE O MAIS PODE O MENOS.....	30
9. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE	32
10. CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS	36

1. INTRODUÇÃO

O direito de ação garante à pessoa a possibilidade de ajuizar demandas para discutir a tributação que sobre esta recai. Em diversas oportunidades os contribuintes recorreram ao Judiciário para que erros na forma de tributação efetuada pela União, Estados e Municípios fossem corrigidos.

A energia elétrica no Brasil pode ser disponibilizada aos consumidores por duas maneiras distintas: por meio do âmbito de contratação regulada e por meio do âmbito de contratação livre.

No âmbito de contratação livre, as empresas pagam, além do que efetivamente consumiram, um valor a título de demanda contratada de potência.

Os Estados da Federação atualmente cobram o ICMS não só sobre o valor da energia utilizada como também sobre a demanda contratada de potência.

Para discutir a incidência do imposto sobre os valores que não representam circulação de energia elétrica, diversos consumidores ajuizaram ações nas quais pretendiam afastar a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência e receber de volta os valores indevidamente pagos.

Inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça entendia possível o ajuizamento das ações pelos consumidores de energia, conforme se observa de decisão proferida no Recurso Especial n. 183.087/SP.

Posteriormente, tomando por base uma causa sobre a legitimidade das distribuidoras de bebidas para discutir o IPI, na condição de contribuintes de fato do imposto (Recurso Especial n. 928.875), foi estipulado que o contribuinte de fato seria parte ilegítima para figurar no polo ativo das demandas instauradas para discussão de tributos, pois somente o contribuinte de direito teria tal legitimidade.

A partir de tal julgado, também para as ações ajuizadas para discussão do ICMS sobre a demanda contratada de potência, o consumidor de energia elétrica foi considerado parte ilegítima (Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 31.020/SC).

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça houve por bem alterar o seu posicionamento novamente, agora para entender que o consumidor de energia elétrica é parte legítima para ajuizar as citadas ações (Recurso Especial n. 1.299.303/SC).

Assim, torna-se necessário saber se o antigo posicionamento condizia com a natureza das operações com energia elétrica e se o atual posicionamento reflete a questão da legitimidade das partes de maneira mais justa.

Um fator de análise necessário é a sujeição passiva na relação jurídico-tributária do ICMS incidente sobre operações com energia elétrica. Sendo a distribuidora de energia elétrica contribuinte de direito e o consumidor de energia elétrica o contribuinte de fato, torna-se necessário saber qual dos sujeitos terá interesse em ajuizar a demanda.

Necessária também a verificação da legitimidade do consumidor de energia elétrica em face dos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade, com o fim de se elucidar a questão sob a ótica da repercussão do encargo e da aplicação da justiça nos casos citados.

Ademais, mister a análise do artigo 166 do Código Tributário Nacional e da legislação da ANEEL que determina a composição das faturas de energia elétrica, a fim de que se verifique a intenção do legislador sobre a matéria.

Por fim, da análise desses tópicos decorrerá o entendimento se a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está de acordo com a legislação e os princípios tributários, ou se o anterior posicionamento se mostra o mais adequado a ser seguido.

2. PREMISSAS DO PRESENTE TRABALHO

Preliminarmente à análise da questão posta no presente trabalho, mister a colocação das premissas básicas sob as quais será analisada a legitimidade do consumidor de energia elétrica para ingressar com ação discutindo o ICMS sobre a demanda contratada de potência, bem como se o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça é o mais adequado diante da legislação pátria.

2.1. ICMS

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

É autorizado pela Constituição Federal, mais precisamente pelo artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

Trata-se de imposto de competência estadual, que incide em todas as operações envolvendo a circulação de mercadorias. Adicionalmente, incide sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Além disso, o ICMS é imposto não cumulativo, o que significa dizer que se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. A não cumulatividade pretende, de certa forma, neutralizar os efeitos de uma tributação em cascata, desonerando a cadeia de operações para que não haja incidência de tributo sobre tributo.

Constitui imposto de alíquotas seletivas, o que é autorizado pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição Federal. Especificamente no que se refere à venda de energia elétrica, por exemplo, a legislação do Estado de São Paulo prevê as seguintes alíquotas: 12% em relação ao consumo residencial de até 200 *kilwats* por mês; 25% em relação ao consumo residencial acima de 200 *kilowats* por mês; 12% em relação à energia utilizada no transporte

público; e 12% em relação à energia utilizada em propriedade rural onde haja exploração agrícola ou pastoril e esteja inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS¹.

A regulamentação do imposto em nível nacional é trazida pela Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, apelidada de Lei Kandir. A partir dessa lei geral, cada Estado elabora a lei própria tratando do imposto, a qual é regulamentada através de Decreto, consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

No Estado de São Paulo, regulam o imposto a Lei Estadual nº 6.374, de 01/03/1989 e o Decreto Estadual nº 45.490, de 30/11/2000, chamado de Regulamento do ICMS.

O ICMS é a maior fonte de recursos financeiros dos Estados da Federação, servindo ao custeio das atividades desses entes federativos.

2.2. FATO GERADOR DO ICMS

Fato gerador é o fato previsto em lei, que deverá acontecer para surgir a obrigação tributária principal, impondo ao sujeito passivo o pagamento do tributo. O artigo 114 do Código Tributário Nacional define de forma clara que o fato gerador da obrigação principal é a situação necessária e suficiente para que ocorra a incidência do tributo.

O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, mesmo que esta operação tenha se iniciado no exterior. Além disso, o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e sobre o desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior.

Em relação à energia elétrica, o parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição Federal revela que as operações de circulação com energia elétrica estão sujeitas ao ICMS.

¹ Conforme Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989 e Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.

E, considerando a operação de circulação de mercadoria, basta que esta saia do estabelecimento do contribuinte para que se caracterize o fato gerador.

2.3. CONTRIBUINTE DO ICMS

Contribuinte do ICMS será a pessoa, física ou jurídica, que realizar, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior².

A legislação aponta, ainda, como contribuinte, a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, importe mercadorias do exterior, seja destinatária de serviço prestado no exterior, adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas, adquira lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, bem como energia elétrica, oriundos de outros Estados, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

2.4. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (CRITÉRIO JURÍDICO)

Como ramo do direito público, o direito tributário deve respeitar a legalidade, o que significa dizer que a atuação do Fisco está condicionada à estrita legalidade.

Assim, não só o fato gerador, como o sujeito passivo da obrigação tributária deve estar previsto em lei.

Do artigo 121 do Código Tributário Nacional se extrai o conceito de que o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. É a pessoa que tem o dever de prestar ao Fisco o objeto da obrigação tributária.

O mesmo artigo divide o sujeito passivo em duas modalidades: o contribuinte e o responsável.

² Conforme artigo 4º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Para Rubens Gomes de Souza (SOUZA, 1975, p. 92), "o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado".

Nesse sentido, observa-se que o tema sujeição passiva não se esgota apenas em se saber quem é o contribuinte, pois também é importante saber quem é aquele que possui relação econômica com o fato jurídico ensejador da tributação.

O contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador. O dono do imóvel é o contribuinte do IPTU.

Por sua vez, o responsável não possui relação direta e pessoal com o fato gerador, sendo a sua obrigação decorrente de lei. Se o dono do imóvel é menor de idade, seus pais são responsáveis tributários pelo recolhimento do IPTU.

Na doutrina, o contribuinte pode ser denominado sujeito passivo direto, ao passo que o responsável será o sujeito passivo indireto.

A sujeição passiva indireta comporta, ainda, mais subdivisões. Esta sujeição passiva indireta poderá se dar por transferência ou por substituição.

Ocorre que a sujeição passiva por transferência quando a obrigação, já concretizada, é transferida para outrem por força de acontecimento posterior ao nascimento da obrigação. São hipóteses dessa modalidade a solidariedade (a obrigação é simultânea para os sujeitos), a sucessão (a responsabilidade se transfere pelo desaparecimento do devedor principal) e a responsabilidade (a lei responsabiliza outrem pelo pagamento do tributo quando este não é pago pelo devedor principal).

Por sua vez, ocorre a sujeição passiva por substituição quando a obrigação surge a outrem desde logo, por imposição da lei. Não há nenhum fato relacionado ao sujeito passivo direto que acarrete a substituição.

2.5. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (CRITÉRIO ECONÔMICO)

Há, ainda, na doutrina, outra espécie de classificação do sujeito passivo tributário. Essa espécie de classificação tem como base critério econômico. Vale dizer, para esse critério, importa saber quem sobre o encargo econômico do imposto.

Assim, são trazidos, nessa classificação, o contribuinte de fato e o contribuinte de direito.

O contribuinte de direito será aquele definido em lei como o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária. É ele quem realiza o fato gerador.

Por sua vez, o contribuinte de fato será o sujeito que arcar economicamente com o tributo. É o consumidor que adquire uma mercadoria, em cujo preço estará embutido o ICMS.

Essa transferência do encargo tributário ao contribuinte de fato é chamada de repercussão.

Tal classificação importa principalmente aos tributos indiretos (IPI e ICMS), em que é evidente o repasse desse encargo econômico ao último sujeito da cadeia, o consumidor.

Embora existam diversos argumentos contra essa classificação, afirmando que critérios econômicos não devem ser admitidos no direito tributário, pois, além de serem estranhos à natureza do tributo, de certo modo, todos os tributos repercutem ao último sujeito da cadeia, o fato é que a própria legislação tributária adota esse critério.

Basta se verificar o artigo 166 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. Tal artigo demonstra que interessa ao direito tributário saber quem, de fato, suportou o encargo econômico do tributo.

Portanto, enquanto não extirpado do ordenamento jurídico o artigo 166 do Código Tributário Nacional, o critério econômico de definição do sujeito passivo tributário não poderá ser descartado.

3. A SITUAÇÃO-PROBLEMA

Importante trazer a tese que será utilizada como pano de fundo para a análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com o fim de que se possa compreender melhor o papel do consumidor de energia elétrica nas ações em que se discute a incidência do ICMS nas contas de energia elétrica.

A base de cálculo do ICMS sobre a circulação de energia elétrica é o valor da operação que culmina na entrega dessa energia. Segundo o artigo 34, parágrafo 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a base de cálculo é o preço praticado na operação final.

Assim, este valor só poderá ser o preço da energia consumida. O consumidor utilizará a energia e pagará por este consumo uma tarifa e o correspondente de ICMS sobre tal valor³.

Muitas empresas se utilizam de uma grande quantidade de energia para o desenvolvimento das suas atividades, exigindo das distribuidoras um esforço muito maior para que esta consiga fazer chegar a esse tipo especial de consumidor a energia demandada para a atividade social.

Em razão disso, essas empresas precisam estabelecer um contrato com as distribuidoras, por meio do qual estas se comprometem a disponibilizar a quantidade de energia necessária às atividades empresárias. Por outro lado, as empresas se comprometem a pagar um adicional por esta disponibilidade da distribuidora.

³ O ICMS é um imposto indireto. Nos impostos indiretos, o valor do encargo tributário é repassado no preço cobrado do consumidor. A esse repasse se dá o nome de repercussão. Assim, diz-se que há o contribuinte de

A demanda contratada de potência constitui, portanto, a disponibilização, por parte da distribuidora, de toda a infraestrutura necessária para que, se necessário, a empresa possa utilizar uma maior quantidade de energia.

Nesse sentido, a demanda contratada vem trazida na conta de energia, juntamente com o valor da eletricidade consumida no mês, de maneira que a conta de luz das empresas é composta de dois elementos, e não apenas um, como acontece com o consumidor comum: é a chamada “tarifa binômia”⁴.

O problema com relação ao ICMS surgiu porque se somou à base de cálculo do tributo os valores correspondentes à tarifa pelo efetivo consumo, bem como os valores relativos à demanda contratada de potência.

E, vale lembrar, a demanda contratada não pressupõe a utilização da energia, mas somente a disponibilização do aparato necessário para um consumo diferenciado.

Assim, concluíram os consumidores que no caso da demanda contratada, há a tributação sobre um valor que não corresponde à hipótese de incidência do ICMS, que é a circulação da mercadoria energia. Se não há consumo da energia (que não se estoca), não há circulação do bem e não há fato gerador.

Munidos desses argumentos, muitos consumidores ajuizaram ações judiciais para que fosse garantido a estes o direito à exclusão dos valores relativos à demanda contratada da base de cálculo do ICMS.

O Superior Tribunal de Justiça em um primeiro momento apreciou a matéria e firmou entendimento a favor dos consumidores (Recurso Especial n. 647.553/ES. Relator: Ministro José Delgado. J. em 05/04/2005). Assim, as empresas que não desejassem arcar com montante relativo ao ICMS calculado sobre o valor da demanda contratada poderiam ingressar em juízo, com grandes chances de se saírem vitoriosos no âmbito daquela Corte de Justiça.

direito, que é quem procede à apuração e ao recolhimento do imposto, e o contribuinte de fato, que é quem efetivamente arca com o encargo econômico da tributação.

⁴ Segundo o artigo 53 da Resolução ANEEL n. 456, de 29 de novembro de 2000.

Posteriormente, em uma causa sobre a legitimidade das distribuidoras de bebidas para discutir o IPI, na condição de contribuintes de fato do imposto (Recurso Especial n. 903.394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24/03/2010), foi estipulado que o contribuinte de fato seria parte ilegítima para figurar no polo ativo das demandas instauradas para discussão de tributos, pois somente o contribuinte de direito teria tal legitimidade.

Diante da decisão acima, aquele Tribunal passou a aplicar o referido entendimento a ações nas quais os contribuintes de fato figuravam como sujeitos ativos requerendo o afastamento de tributo ilegal e a restituição do indébito.

Portanto, também para as ações envolvendo o ICMS sobre a demanda contratada, houve a alteração do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, passando tal Corte a adotar o posicionamento segundo o qual o consumidor de energia elétrica, por se tratar de contribuinte de fato do ICMS, não é parte legítima para o ajuizamento da ação na qual se pretende o reconhecimento da não incidência do ICMS sobre a demanda contratada e a restituição dos valores indevidamente pagos (Recurso Especial n. 928.875/MT. Relator: Ministro Herman Benjamin. J. em 11/05/2010).

Vale dizer, somente as distribuidoras de energia, como contribuintes de direito, possuiriam a legitimidade para atuar nos processos sobre a questão.

Novamente, diante da situação esdrúxula criada, eis que as distribuidoras de energia jamais teriam interesse em discutir o ICMS sobre a demanda contratada, eis que o referido tributo é repassado ao consumidor, o Superior Tribunal de Justiça voltou a analisar a legitimidade do contribuinte de fato para o ajuizamento das ações para afastamento do ICMS sobre a demanda contratada.

Nessa oportunidade, foi restabelecido o entendimento anterior, segundo o qual o consumidor de energia elétrica seria parte legítima para figurar no polo ativo das ações em que se pretende excluir o ICMS sobre a demanda contratada de potência (Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012).

Entretanto, a questão não está definitivamente decidida. O Supremo Tribunal Federal deu *status* de repercussão geral à discussão da incidência do ICMS sobre a demanda contratada, nos autos do Recurso Extraordinário n. 593.824/SC, interposto pelo Estado de Santa Catarina contra indústria do ramo de compensados e laminados (Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. J. em 01/08/2009). Tal reconhecimento poderá dar entrada também à discussão da legitimidade do consumidor para o ajuizamento daquela e de outras demandas similares.

Assim, cabe analisar se o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça é o que mais se coaduna com a legislação, para que os consumidores de energia elétrica estejam preparados para a manutenção de tal posicionamento ou para mais uma mudança no cenário atual.

4. OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Como já alertado, o ICMS, como tributo indireto, pressupõe o repasse do encargo econômico do tributo ao contribuinte de fato.

Com base nesse conceito, somente o consumidor de energia elétrica seria parte legítima para discutir a não incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência, bem como pedir a repetição do indébito, pois é ele quem sofre o encargo econômico do tributo.

Não há como se visualizar outra situação, do ponto de vista da justiça fiscal. Não parece justo a concessionária de energia elétrica receber em devolução valores que foram repassados aos contribuintes.

Seguindo este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 647.553/ES (Relator: Ministro José Delgado. J. em 05/04/2005), entendeu que o consumidor de energia elétrica seria parte legítima para ingressar com a ação. Considerou-se, nesse julgado, que a concessionária de energia não seria sequer contribuinte do ICMS, pois teria apenas o condão de repassar os valores do imposto aos cofres públicos.

Posteriormente, a questão da legitimidade do contribuinte de fato *versus* a legitimidade do contribuinte de direito passou a ser analisada em discussão do IPI. No Recurso Especial n. 903.394/AL (Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24/03/2010), ficou decidido que as distribuidoras de bebidas, sendo contribuintes de fato do IPI, não teriam legitimidade ativa para ajuizamento de demanda visando ao recebimento de tributo com cujos valores indevidamente arcaram, pois somente o contribuinte de direito teria legitimidade para integrar o polo ativo desta ação.

Esta decisão, equivocadamente, como se verá adiante, passou a ser aplicada a todo e qualquer caso envolvendo ajuizamento de ações com objetivo de recuperação de tributos pelo contribuinte de fato, inclusive para os casos envolvendo discussão da não incidência do ICMS sobre a demanda contratada, ajuizados pelos consumidores de energia elétrica.

Ocorre que este novo posicionamento prejudicou a aplicação do direito. Isso porque as concessionárias de energia elétrica não teriam qualquer interesse em se indispor com os Estados da Federação, pois são fiscalizadas e autorizadas a exercer suas funções por estes. Certamente uma demanda judicial desta natureza prejudicaria a relação entre as concessionárias e os entes federativos.

Ademais, as concessionárias não sofrem qualquer prejuízo em relação à inconstitucional e ilegal exigência do ICMS sobre a demanda contratada. Como se sabe, esse valor é integralmente repassado ao contribuinte em sua “conta de luz”. Não teriam, portanto, interesse em despender recursos com demanda judicial para exclusão desses valores, processo judicial que se arrastaria durante anos⁵.

Assim, criou-se, a partir da adoção do entendimento esposado no Recurso Especial n. 903.394/AL (Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24/03/2010), situação na qual se fechou a possibilidade de aplicação do direito, pois o consumidor, que era o maior interessado na causa, não detinha mais legitimidade para ingressar com a ação judicial, da mesma forma que a concessionária de energia elétrica não teria interesse em reaver valores que não havia suportado. Vale dizer, extinguiu-se do Poder Judiciário a possibilidade de extermínio da

⁵ Como será adiante demonstrado, o repasse dos tributos aos consumidores de energia elétrica é determinação da ANEEL, conforme artigo 83, inciso I, alínea “j”, da Resolução n. 456, de 29 de novembro de 2000, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência.

Verificando tal situação e sensível a tal problema criado, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 1.299.303/SC (Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012), retomou o posicionamento anterior, para decidir agora que o consumidor de energia elétrica era parte legítima para ajuizar as ações discutindo o ICMS sobre a demanda contratada.

O voto vencedor, em sua fundamentação, explicou que a atividade de fornecimento de energia elétrica envolve não só particulares, como no caso do IPI, mas sim o consumidor, a concessionária de energia elétrica e o Estado. A concessionária, nesse caso, caminha lado a lado com o Estado, diante da sua condição de submissão ao Poder Público, sob pena de rescisão do contrato de concessão. Assim, nesse caso, o consumidor estaria totalmente desprotegido, pois é evidente que a concessionária não se indisporá com o poder que lhe autorizou. Tal fato é o que confere ao consumidor a sua legitimidade.

Assim, restabeleceu-se a posição mais justa em relação ao conflito entre contribuinte de fato e de direito no que pertine ao ajuizamento de ação para discussão do ICMS incidente sobre a demanda contratada de potência. Isso porque foi possibilitada a retomada da cessação da indevida tributação, o que deve sempre ser priorizado.

E como se verá a seguir, tal retomada foi absolutamente correta, pois, além de mais justa considerando-se o interesse do consumidor na causa, está em acordo com o princípio da capacidade contributiva, da razoabilidade e com o que dispõe o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

5. O CONSUMIDOR DE ENERGIA ELÉTRICO E O ICMS EM RELAÇÃO À ENERGIA ELÉTRICA

A circulação de energia elétrica envolve normalmente quatro sujeitos: a geradora, a transmissora, a distribuidora e o consumidor.

Segundo o critério subjetivo da hipótese de incidência (CARVALHO, 2002, p. 236), figuram na relação jurídico-tributária os sujeitos ativo e passivo.

Na relação jurídico-tributária que se desenvolve a partir da circulação de energia elétrica, o sujeito ativo é o Estado da Federação no qual o consumidor estiver localizado, conforme artigo 11, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar n. 87/96.

A circulação de energia elétrica pressupõe, como já alertado, a geração, a transmissão, a distribuição e o consumo.

Tais fases acontecem de maneira normalmente separada, criando, assim, em cada uma delas a incidência do imposto. A par disso, há parte da doutrina que reconhece as fases, mas entende que essas não teriam autonomia suficiente para constituir incidência isolada (CARRAZZA, 2005, p. 214).

Contudo, essa não é a melhor interpretação, pois cada fase possui todas as condições de constituir essa incidência isolada. Basta verificar que em cada etapa a energia é modificada, como, por exemplo, quando a subestação de distribuição reduz a tensão da transmissão de cerca de cem mil *volts* para dez mil *volts*, tensão essa novamente reduzida nos transformadores conectados aos postes elétricos para se chegar a uma voltagem apropriada ao consumidor, de cerca de duzentos e quarenta *volts*⁶.

Ademais, é de se observar que a energia efetivamente circula, como qualquer outro bem, pelos estabelecimentos dos sujeitos participantes da cadeia. Assim como ocorre quando o consumidor vai até uma loja adquirir uma mercadoria, e assim o estabelecimento assume o dever de recolher o imposto como contribuinte, quando o consumidor desejar adquirir energia, aciona o interruptor, ou o botão da máquina elétrica, por exemplo, e a distribuidora dá início à circulação do bem, assumindo o mesmo papel do vendedor. Nas palavras de Clever Mazzoni Campos, “a corrente flui pelas linhas de transmissão em condições de ser consumida por quem quer que a elas tenha acesso” (CAMPOS, 2001, p. 68).

⁶ Segundo informações obtidas no *site* <http://ciencia.hsw.uol.com.br/redes-eletricas9.htm>.

Tem-se, portanto, que um dos sujeitos passivos do ICMS sobre energia elétrica, no caso acima, é a distribuidora de energia, que é quem realiza o fato gerador do imposto, quando procede à circulação da mercadoria em direção do consumidor.

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária é aquele que desencadeia, provoca ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (CAIS, 2004, p. 222) – no caso, quem promove a circulação da energia.

Assim, resumidamente, a circulação de energia elétrica será composta de pelo menos três fases, que provocam incidência isolada do imposto: da geração para a transformação, da transformação para a distribuição, e da distribuição para o consumidor final.

A legislação reconheceu a existência dessas fases, e para facilitar a forma de recolhimento do imposto instituiu o chamado “diferimento” para as duas primeiras fases. Assim, no caso do ICMS incidente sobre as operações de circulação de energia elétrica, as distribuidoras são enquadradas como substitutas tributárias no que se refere às operações envolvendo a geração e a transformação. Ademais, se houver mais alguma fase entre a distribuição e outro sujeito intermediário, antes do consumidor final, as distribuidoras também serão as responsáveis pelo recolhimento do imposto.

Conforme revela o artigo 9º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, a responsabilidade por substituição 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”.

No mesmo sentido, utilizando o conceito da substituição tributária, o artigo 34, parágrafo 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; o artigo 8º da Lei n. 6.374/89 do Estado de São Paulo; e o artigo 425 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

A substituição tributária é uma forma de responsabilidade tributária na qual a lei determina quem é o responsável pelo recolhimento do tributo antes, concomitantemente ou

após a ocorrência do fato gerador.

Assim, quando se refere ao ICMS sobre circulação de energia elétrica, tem-se que as distribuidoras recolherão o imposto sob condição de substitutas tributárias em relação às operações anteriores e sob a condição de contribuintes em relação ao fornecimento ao consumidor final.

Vale ressaltar novamente que o ICMS é imposto indireto, e como tal, o encargo financeiro é repassado ao consumidor final, que recebe o nome de contribuinte de fato. As distribuidoras, nesse caso, serão as contribuintes de direito.

Assim, é essa a situação dos consumidores de energia elétrica quando se trata do recolhimento de ICMS sobre a demanda contratada: são as distribuidoras quem apuram e recolhem o ICMS, cujo valor será adiante repassado ao consumidor no preço. Assim, natural nesse tipo de imposto que o encargo financeiro seja sempre suportado pelo último sujeito da cadeia, o consumidor de energia. Basta verificar que nas faturas de energia o valor correspondente vem até mesmo destacado para simples leitura do consumidor.

Tal situação chega até mesmo a se aproximar da substituição tributária (mas não a se confundir com esta), eis que quando ocorre esse instituto há o direito de ressarcimento do substituto pelo substituído (ATALIBA; AIRES BARRETO, 1989, p. 75).

Dessa maneira ocorre com as distribuidoras e os consumidores finais. As distribuidoras devem recolher o ICMS como contribuintes de direito, e como o imposto é indireto, essas incluem na conta de energia elétrica o valor do tributo. No caso da demanda contratada, da mesma forma ocorre: soma-se ao valor da energia consumida o valor da demanda contratada e sobre o todo se calcula o imposto, discriminando-se na conta de luz para que o consumidor arque com o valor economicamente. Observe-se que esse repasse é a principal característica do imposto indireto.

Convém destacar também que, se os contribuintes de direito repassam o ônus para o contribuinte de fato, não podem pleitear qualquer tipo de restituição. Assim é a exegese do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Portanto, como se vê, o consumidor de energia elétrica pode ser enquadrado como contribuinte de fato do ICMS incidente em operações com energia elétrica, pois é quem arca com o encargo econômico do tributo, embora não seja a pessoa designada pela lei a efetuar o pagamento.

E sendo o consumidor de energia quem efetivamente sofre o encargo econômico, somente ele terá interesse em uma causa na qual se afaste o tributo sobre a operação e se determine a restituição dos valores indevidamente pagos.

6. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

As distribuidoras de energia elétrica possuem o direito de repassar o valor do ICMS nas operações com energia elétrica ao consumidor final. Esse direito de repasse está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva trazido no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal.

A capacidade contributiva nada mais é do que a capacidade econômica do contribuinte de arcar com o tributo. Na opinião de José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2007 p. 33), a capacidade contributiva é um princípio que corresponde à aptidão do sujeito para arcar com o custo da ocorrência do fato gerador. Segundo o autor:

Este princípio, que se vincula com o princípio da vedação de confisco, significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal. Constitui o elemento básico de onde defluem as garantias materiais diretas, de âmbito constitucional, como a generalidade, igualdade e proporcionalidade. É cediço que só deve ocorrer imposição tributária quando se está diante de fatos, operações, situações e estados que denotem fundamento econômico (riqueza), jamais tendo cabimento incidir tributo sobre qualidades pessoais, físicas ou intelectuais.

Tal princípio, como se observa, é intimamente ligado a conceitos econômicos. Interessa, portanto, àquele que tem o seu patrimônio reduzido pelo encargo tributário.

Deve-se ressaltar que o princípio da capacidade contributiva também é aplicável aos tributos indiretos, como no caso do ICMS. Assim, no que pertine à energia elétrica, a

distribuidora não deve suportar o ICMS devido sobre a demanda contratada de potência, pois é a contribuinte de direito.

Assim, se o consumidor de energia elétrica é quem arca efetivamente com o ICMS incidente sobre a demanda contratada, somente ele poderá discutir a ilegalidade da cobrança, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Ora, não se pode admitir que a concessionária do serviço público (distribuidora de energia elétrica) seja a única legitimada a ingressar com a ação judicial discutindo a ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a demanda contratada, pois não é esta quem dispõe do seu patrimônio para arcar com o tributo.

Portanto, sob o primado da capacidade contributiva, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça atual, demonstrado no julgamento do Recurso Especial n. 1.299.303/SC (Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012), parece ser o mais correto, para se reconhecer a legitimidade do consumidor de energia elétrica para figurar no polo ativo de demanda judicial contestando a incidência do ICMS sobre a demanda contratada.

7. FALTA DE INTERESSE DAS CONCESSIONÁRIAS: ESTAS SÃO OBRIGADAS A REPASSAR O ENCARGO AO CONSUMIDOR FINAL

Convém esclarecer, ainda, que as distribuidoras de energia sequer possuem interesse na demanda judicial também sob outro aspecto.

De acordo com o artigo 83, inciso I, alínea “j”, da Resolução n. 456, de 29 de novembro de 2000, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, a fatura de energia elétrica será composta obrigatoriamente, entre outros elementos, do valor da parcela referente aos impostos incidentes sobre o faturamento realizado. Vale dizer: a ANEEL determina o repasse ao consumidor do ICMS incidente na circulação de energia.

Trata-se de situação de equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Isso porque a forma de remuneração das distribuidoras é a tarifa, não devendo a parcela dos impostos ser retirada desse valor (e, conseqüentemente, suportada pelas distribuidoras), pois essa já deverá ter o menor valor possível para atender ao princípio da modicidade das tarifas.

Assim, não só por serem contribuintes de direito do ICMS, mas também por imposição da legislação da Agência Nacional de Energia Elétrica, as distribuidoras de energia elétrica não terão qualquer interesse ou até mesmo possibilidade de ingressar com ação judicial para discutir o ICMS sobre a demanda contratada de potência.

Dessa forma, barrar o direito do consumidor de energia elétrica é autorizar o enriquecimento ilícito da Administração Pública, pois, como visto, o contribuinte de direito não terá interesse no ajuizamento dessa demanda.

Vale destacar, quanto a este ponto, posição de Aliomar Baleeiro demonstrada no voto proferido no Recurso Extraordinário n. 45.977/ES (Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. J. em 27/09/1966), que condenava restrição excessiva à repetição do indébito tributário:

(...) não se pode negar a nocividade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus argentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e a realização da idéia - força da Justiça.

Portanto, também sob esse aspecto é evidente o interesse apenas do consumidor de energia elétrica para o ajuizamento de ação na qual se discutirá a ilegalidade e inconstitucionalidade do ICMS sobre a demanda contratada.

Nesse diapasão, como forma de se evitar o enriquecimento sem causa do Estado diante de óbice de legitimidade criado pela jurisprudência, deve ser reconhecida a legitimidade excepcional do contribuinte de fato para o ajuizamento da ação judicial, especificamente no caso do ICMS incidente em operações com energia elétrica, incluindo-se, nesse caso, a discussão da não incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência.

E, dessa maneira, a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 1.299.303/SC (Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012) deve prevalecer também sob o prisma acima tratado.

8. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A legitimidade do consumidor de energia elétrica no caso tratado é evidente, ainda, tendo-se em vista o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

O artigo 166 do CTN assim dispõe:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro **somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo**, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (grifamos).

Como se vê, o artigo citado confere o direito à repetição do indébito àquele que provar ter assumido o encargo financeiro do tributo.

Referido artigo foi criado para reverter as distorções criadas pelos tributos indiretos, pois o contribuinte de direito não é efetivamente quem sofre o encargo tributário nesses casos.

Assim, nada mais justo que aquele que obteve o indevido prejuízo receba em devolução tais valores.

Nas operações com energia elétrica, é notório que o encargo econômico do tributo será suportado pelo consumidor, eis que, como já visto, por determinação do artigo 83, inciso I, alínea “j”, da Resolução n. 456, de 29 de novembro de 2000, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL,, as distribuidoras de energia devem incluir na fatura (conta de luz) o valor referente aos impostos incidentes sobre o faturamento realizado. Portanto, o repasse do ICMS é evidente.

No presente caso, negar-se o direito do consumidor de energia elétrica é ferir tal comando, reforçando-se a distorção causada pelo ICMS, imposto indireto, por questão absolutamente processual.

Barrar o contribuinte de fato nessa situação é favorecer a forma ao invés do conteúdo. É esquecer o sentido da norma, ainda que não seja esta tão técnica.

Ora, as situações do cotidiano em muitos casos se revelam muito mais complexas do que as imaginadas pelo legislador.

Ainda que o artigo 166 do Código Tributário Nacional não se mostre totalmente adequado às demais normas tributárias, principalmente no que concerne às discussões quanto à validade da classificação dos contribuintes em de direito e de fato, que adota critério econômico, o fato é que as situações de ilegalidade de cobrança de tributos existem e devem ser solucionadas da maneira mais justa.

Atualmente em nosso sistema o artigo 166 do Código Tributário Nacional é a solução trazida pra conflitos entre contribuintes de fato, contribuintes de direito e ilegalidades e inconstitucionalidades na tributação. Enquanto não criada outra forma de se resolver as disputas, por meio de nova legislação que revogue tal artigo do ordenamento jurídico, é o seu conteúdo que deve nortear as relações entre as partes.

Assim, o artigo 166 do Código Tributário Nacional permite que o contribuinte de fato pleiteie a restituição do tributo indevido pelo Fisco diretamente. Não há qualquer prejuízo ao contribuinte de direito, que será neutro economicamente nessa operação, visto que este apenas recebe por antecipação o valor do tributo e o repassa aos cofres públicos.

Dessa forma, o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça⁷, no sentido de se reconhecer a legitimidade do consumidor de energia elétrica para ingressar em juízo contra a incidência do ICMS sobre a demanda contratada, está de acordo com a legislação tributária, especificamente em relação ao artigo 166 do Código Tributário Nacional.

⁷ Conforme Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012.

Como já visto, importa ao Direito Tributário saber, no caso dos tributos indiretos, quem de fato suportou o encargo econômico do tributo para que este possa discutir e reaver, se for o caso, os valores pagos indevidamente.

E, no caso do ICMS incidente sobre a energia elétrica, a conta de luz é clara: o encargo é suportado pelo consumidor de energia elétrica.

No julgamento do Recurso Especial n. 903.394/AL (Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24/03/2010), contudo, o referido dispositivo deixou de ser aplicado.

Entendeu o Superior Tribunal de Justiça, alterando posicionamento anterior, que o fenômeno da repercussão seria elemento tipicamente econômico, e não jurídico, e, ainda que se considerasse tal fenômeno como jurídico, este seria pertencente ao Direito Privado, estranho ao Direito Tributário.

Nessa oportunidade, os Ministros da Primeira Seção aplicaram entendimento que vai ao encontro da doutrina que rechaça o artigo 166 do Código Tributário Nacional⁸.

Entretanto, a doutrina que rechaça o artigo 166 do Código Tributário Nacional o faz porque entende que a disposição nele contida não seria ideal considerando-se o sistema tributário nacional. Observe-se o que diz Tarcisio Neviani (MARTINS; NEVIANI, 1983, p. 319) sobre o tema:

O artigo 166 [do CTN] abandona os pressupostos científicos do Direito Tributário quando exige que repetente [contribuinte 'de direito'] se faça autorizar por terceiro [contribuinte 'de fato'] a quem o ônus do tributo teria sido transferido para repetir o indébito. Isso equivale a inserir na relação jurídico-tributária um elemento que ela não contém: é quebrar a sistemática do Direito Tributário em um dos seus aspectos estruturais essenciais.

Todavia, embora o artigo 166 do Código Tributário Nacional não contenha disposição ideal considerando-se a sistemática tributária nacional, não se pode fechar os olhos para o fato de que o referido artigo ainda vige.

⁸ Segundo a qual não se pode admitir no Direito Tributário, em relação à identificação do contribuinte, a utilização de conceitos trazidos do Direito Privado.

Assim, o acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial n. 903.394/AL (Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24/03/2010), na verdade, nega vigência ao referido dispositivo legal por simplesmente não considerá-lo ideal no sistema tributário brasileiro, o que não deve ser admitido, eis que não cabe ao órgão julgador o poder de legislar⁹.

Torna-se tal julgado ainda mais incoerente diante do fato de que o próprio Superior Tribunal de Justiça entende impossível ao julgador decidir com base em *lege ferenda*. Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho da ementa do acórdão proferido nos autos do Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 21.257/PR (Relator: Ministro Humberto Martins. J. em 18/12/2008):

Ao Poder Judiciário é vedado decidir com base em norma de *lege ferenda*. Deve-se julgar a causa e aplicar o direito à espécie. E, por "direito", entende-se aquele de *lege data*.

Sobre o tema, convém trazer entendimento doutrinário que reflete posição mais sensata. Nesse sentido, merece transcrição o posicionamento de Marco Aurélio Greco (MARTINS; GRECO, 1983, p. 278/279) acerca do artigo 166 do Código Tributário Nacional:

Com efeito, visa o dispositivo assegurar que a devolução do tributo indevido somente se dê, efetivamente, a quem demonstre (prove) ter suportado o encargo financeiro da exação. Busca-se com isso evitar que a simples qualificação formal de alguém seja suficiente para autorizar a restituição, exigindo-se destarte que o critério decisivo para a repetição seja a demonstração do encargo financeiro sofrido. (...) o dispositivo, a nosso ver, apresenta muitas qualidades e representa uma significativa tentativa de fazer com que, dentro de parâmetros hauridos do próprio sistema tributário, seja buscada a restituição a que realmente arcou com o encargo financeiro.

Deveras, o referido dispositivo legal evita o enriquecimento sem causa e possibilita que aquele que sofreu o prejuízo recupere o valor despendido, seja ele o contribuinte de fato ou o contribuinte de direito.

Ora, se a própria sistemática da tributação indireta acarreta a repercussão, onerando aquele que não é considerado contribuinte natural do tributo, é necessário no ordenamento dispositivo que garanta a esse não contribuinte natural o direito de discutir judicialmente e de reaver os valores que indevidamente tenha recolhido, buscando-se, assim, a verdadeira aplicação da justiça.

⁹ Sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes.

Vale dizer, não basta atacar o artigo 166 do Código Tributário Nacional sem atacar-se a própria sistemática dos tributos indiretos. Se, de um lado, se extirpar do ordenamento o referido dispositivo legal, de outro, deve-se ter a contrapartida, evitando-se a repercussão desses tributos.

E se a correção da distorção foi trazida pelo legislador, não se pode simplesmente negligenciá-la.

Nesse sentido, há se de reconhecer que o acórdão proferido no Recurso Especial n. 903.394/AL (Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24/03/2010) nega vigência ao artigo 166 do Código Tributário Nacional e alija o contribuinte de fato de seu direito à compensação de prejuízo sofrido ao arcar indevidamente com tributo ilegal ou inconstitucional.

8.1. QUEM PODE O MAIS PODE O MENOS

Situação bastante interessante reside no fato de que o artigo 166 do Código Tributário Nacional permite ao contribuinte de direito obter autorização do contribuinte de fato para o ajuizamento de ação de repetição de tributo indevidamente recolhido.

Tal situação se assemelha com aquela descrita pela doutrina processual civil como substituição processual.

Trata-se de espécie de legitimação extraordinária, descrita da seguinte forma pela doutrina (ALVIM, 1996, p. 91/92):

A legitimação extraordinária é instituto jurídico de uso excepcional, portanto, limitado às hipóteses previstas em lei. Isso em razão de, no pólo ativo, alguém poder ir a juízo, em seu próprio nome, exercendo o direito de ação de outrem e agindo no processo por ele, postulando sua afirmação de direito, alcançando a decisão da lide e a autoridade da coisa julgada material que sobre ela recai, atingindo exatamente aquele que, normalmente, não está presente no processo. No pólo passivo, o legitimado extraordinário só não exerce o direito de ação do “legitimante” mas por ele defende-se da pretensão do autor, por ele atua no processo, onde será proferida decisão de mérito, sobre a qual pesará a coisa julgada material alcançando aquele por quem atuou.

Ora, somando-se a autorização do artigo 166 do Código Tributário Nacional, a posição do Superior Tribunal de Justiça antiga acerca da ilegitimidade do contribuinte de fato para ajuizar a ação e o conceito de substituição processual trazido pela doutrina, a conclusão seria a de que o consumidor de energia elétrica não seria parte legítima para a ação, mas teria o poder de autorizar outrem a ingressar com a ação.

Ives Gandra Martins (MARTINS, 1983, p. 160), tratando sobre o contribuinte de fato:

Tal contribuinte, por outro lado, sobre não ser definido pelo dispositivo em questão, seria um "contribuinte castrado", já que, teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente. Vale dizer, seria um contribuinte capaz de impedir a repetição de indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir.

Ora, nada mais incoerente do que um sujeito considerado parte ilegítima para ajuizar ação poder autorizar outrem a fazê-lo. Seria como a parte ilegítima transferir legitimidade mesmo sem tê-la.

Certamente não foi esta a intenção do legislador ao criar o artigo 166 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, conclui-se pela legitimidade do contribuinte de fato para o ajuizamento de ação discutindo ilegalidade de tributação e requerendo a devolução de valores indevidamente suportados.

Em verdade, o artigo 166 do Código Tributário Nacional reafirma a legitimidade do contribuinte de fato, pois confere a este a possibilidade de transferir a sua legitimidade para o contribuinte de direito.

No caso em estudo, o consumidor de energia elétrica é o contribuinte de fato e efetivamente assume o encargo do ICMS sobre a demanda contratada de potência. Poderia, de acordo com o artigo 166 do Código Tributário Nacional, autorizar a distribuidora de energia elétrica a ajuizar a ação judicial para discussão da ilegalidade do tributo. Tal fato demonstra a sua legitimidade para ingressar com a ação.

Ademais, como já amplamente demonstrado, a distribuidora de energia não terá interesse no ajuizamento da ação, eis que se mantém neutra economicamente na operação.

Assim, restaria apenas ao consumidor de energia elétrica a tarefa de ajuizar a demanda com o fim de cessar a ilegalidade da tributação que sobre este recai.

Assim, por mais esta razão é que a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de se reconhecer a legitimidade do consumidor de energia elétrica para o ajuizamento das ações em que se discute e se pretende recuperar valores relativos à demanda contratada de potência¹⁰, contém entendimento mais correto acerca da questão. Considerar qualquer entendimento em sentido contrário seria contraditório e estaria em desacordo com o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

9. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Por fim, merece especial atenção o princípio da razoabilidade no caso em análise.

O princípio da razoabilidade é, por excelência, mecanismo inibidor de conflitos. O citado princípio prestigia o bom senso e a moderação na conduta da Administração Pública, a fim de que se evite situação incoerente e se busque o atendimento mais adequado à finalidade da lei.

Merecem especial destaque as ponderações de Celso Antonio Bandeira de Mello (BANDEIRA DE MELLO, 2005, p. 99):

Deveras: se com outorga de discricção administrativa pretende-se evitar a prévia adoção em lei de uma solução rígida, única – e por isso incapaz de servir adequadamente para satisfazer, em todos os casos, o interesse público estabelecido na regra aplicanda –, é porque através dela visa-se à obtenção da medida ideal, ou seja, da medida que, em cada situação, atenda de modo perfeito à finalidade da lei.

Nesse sentido, barrar o consumidor de energia elétrica e possibilitar apenas sujeito que não tem qualquer interesse na discussão para o ajuizamento de ação em que se discute ilegalidade e inconstitucionalidade de tributação, com pedido de repetição de valores, é deixar de se aplicar entendimento razoável em favor do formalismo.

¹⁰ Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012.

Não é esse o interesse do Direito moderno, que se preocupa cada vez mais em extinguir injustiças.

No caso em apreço, não se deixa de reconhecer que a tributação indireta gera distorções e cria conceitos como os de contribuinte de direito e de contribuinte de fato, classificação que não atende puramente ao Direito Tributário, como antes já ressaltado.

Entretanto, diante da situação posta, cabe ao aplicador do direito, dentro da sua limitação legislativa, buscar solução que mais se aproxima da finalidade da lei, o que nada mais é do que aplicar a justiça.

Segundo a doutrina (MACHADO, 2009, p. 33):

O princípio da razoabilidade é uma diretriz da razão humana. Prestigiando-o não se está voltando ao racionalismo jurídico, mas de certa forma se está reconhecendo suas virtudes, posto que o princípio da razoabilidade preconiza a interpretação das leis conducentes a soluções racionais. Entre duas ou mais soluções possíveis em face da lei, opta-se pela que se mostre mais racional. O princípio funciona, portanto, como um critério a orientar a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen. Com ele se põe limites ao formalismo jurídico.

Cunha Pontes, com apoio em Perelman, vê na razoabilidade um limite ao formalismo jurídico, que nos autoriza a buscar no ordenamento jurídico as soluções mais aceitáveis, quando a lei em sua expressão literal nos leva a soluções iníquas. E pode mesmo ser invocado para justificar a presença do valor justiça na interpretação das leis. Cunha Pontes, aliás, examinando os vários significados nos quais tem sido utilizado o princípio da razoabilidade, refere-se ao princípio como um apelo ao imperativo de justiça (...).

Na situação ora em análise, é nítido que a intenção da legislação é coibir a cobrança ilegal de tributo e permitir a devolução dos valores indevidamente pagos àquele que suportou esses valores. Afinal, não se prestigia em nosso ordenamento o enriquecimento sem causa do Estado.

Dessa forma, não parece razoável que, por questões de nomenclatura e classificação, se obste o direito do contribuinte de fato de cessar o pagamento de tributo indevido e receber em devolução os valores que suportou.

Afinal, ainda que por boa vontade a distribuidora de energia elétrica ingressasse em juízo contra a tributação indevida do ICMS sobre a demanda contratada, não se esperaria que a referida empresa, caso se sagra-se vencedora da ação, devolveria os valores aos

consumidores, aqueles que economicamente e por imposição da ANEEL são os que suportam o encargo.

Aplicar o entendimento antigo do Superior Tribunal de Justiça revelado no acórdão do Recurso Especial n. 928.875/MT (Relator: Ministro Herman Benjamin. J. em 11/05/2010), segundo o qual somente a distribuidora de energia seria parte legítima para ajuizar as demandas seria, em última análise, prestigiar o prejuízo dos consumidores, e apenas transferir o valor indevidamente arrecadado para a distribuidora de energia, a qual se apossaria dos valores também indevidamente.

Certamente não era essa a intenção do legislador, de maneira que qualquer interpretação em sentido contrário violaria o princípio da razoabilidade.

Dessa maneira, também sob o prisma do princípio da razoabilidade, não se pode admitir solução outra que não o reconhecimento da legitimidade do consumidor de energia elétrica para ingressar com ação na qual se discute a ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência.

Assim, mais uma vez o posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça, revelado no Recurso Especial n. 1.299.303/SC (Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012), é o que mais se mostra adequado na espécie, respeitando o princípio da razoabilidade, ao garantir que aquele que sofreu o prejuízo seja devidamente restituído.

10. CONCLUSÃO

A partir da análise elaborada sob o substrato das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da legitimidade do consumidor de energia elétrica para o ajuizamento de ações nas quais se discute o ICMS sobre a demanda contratada de potência e da doutrina, pode-se chegar a uma conclusão sobre qual dos posicionamentos daquele Tribunal se mostra mais adequado diante do arcabouço legislativo pátrio.

Diante da oscilação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tornava-se necessário saber se o antigo posicionamento condizia com a natureza das operações com energia elétrica e se o atual posicionamento reflete a questão da legitimidade das partes de maneira mais justa.

Após análise da sujeição passiva na relação jurídico-tributária do ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, verificou-se que sendo a distribuidora de energia elétrica contribuinte de direito e o consumidor de energia elétrica o contribuinte de fato, somente este último teria interesse em ajuizar a demanda.

Verificou-se também a legitimidade do consumidor de energia elétrica em face dos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade, com o fim de se elucidar a questão sob a ótica da repercussão do encargo e da aplicação da justiça nos casos citados.

Ademais, a análise do artigo 166 do Código Tributário Nacional e da legislação da ANEEL que determina a composição das faturas de energia elétrica permitiu concluir que a intenção do legislador era legitimar, em situações excepcionais, os contribuintes de fato para ingressarem em juízo contra tributação indevida, sendo uma dessas situações excepcionais a discussão acerca da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência.

Da análise desses tópicos decorreu a conclusão segundo a qual o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça está de acordo com a legislação e os princípios tributários, ao reconhecer a legitimidade do consumidor de energia elétrica para ingressar com ações nas quais se discute a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de potência.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. *Resolução n. 456, de 29 de novembro de 2000*. Disponível em: < <http://www.aneel.gov.br/cedoc/res2000456.pdf>>. Acesso em 30 ago. 2012.
- ALVIM, Thereza. *O direito processual de estar em juízo*. 1. ed. São Paulo: RT, 1996.
- ARAÚJO, Nadja. *A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 161, p. 35-57, fev. 2009.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 49, jul./set. 1989.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 84, p. 7-32, set. 2002.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 31 out. 1966.
- _____. *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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 19 set. 1996.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Administrativo e Processual Civil. Agravos interpostos por Ivo Ribeiro e Estado do Paraná. Administrativo e Processual Civil - Agravos Regimentais – Recurso Ordinário - Mandado de Segurança - Cartório Oficial (Judicial) - Permuta de Serventias - Matéria de mérito não apreciada - Preliminar de ausência de interesse-adequação e de ilegitimidade - Possibilidade do uso da segurança no caso concreto - Repercussão da nulidade na esfera jurídica da parte - Imperativo o conhecimento do mérito - Vedação a que se decida com base em lege ferenda. Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança n. 21.257/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. J. em 18/12/2008. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=21257&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 25 out. 2012.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recursos Especiais interpostos por Companhia Vale do Rio Doce - CVRD e Espírito Santo Centrais Elétricas S/A - Escelsa. ICMS. Energia elétrica. Demanda reservada ou contratada. Aplicação ao fato gerador. Impossibilidade. Base de cálculo do ICMS. Valor Correspondente à energia efetivamente utilizada. Precedentes. Art. 116 do CTN. Art. 19 do Convênio 66/88. Concessionária de energia elétrica. Ilegitimidade passiva para figurar em causa em que se examina forma de cálculo de ICMS. Recurso Especial n. 647.553/ES. Relator: Ministro José Delgado. J. em 05/04/2005. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=647553&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=24>>. Acesso em: 25 out. 2012.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial interposto por Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja Refrigerante Água Mineral e Bebidas em geral nos Estados de Pernambuco Alagoas Paraíba - Sinedbeb. Processo Civil. Recurso Especial Representativo de

Controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. IPI. Restituição de Indébito. Distribuidoras de bebidas. Contribuintes de fato. Ilegitimidade ativa ad causam. Sujeição passiva apenas dos fabricantes (contribuintes de direito). Relevância da repercussão econômica do tributo apenas para fins de condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte de jure à restituição (artigo 166, do CTN). Litispendência. Prequestionamento. Ausência. Súmulas 282 e 356/STF. Reexame de matéria fático-probatória. Súmula 7/STJ. Aplicação. Recurso Especial n. 903.394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux. J. em 24.03.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=903394&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=64>>. Acesso em: 25 out. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial interposto pelo Estado do Mato Grosso. Tributário. ICMS sobre energia elétrica. Demanda contratada. Encargo de capacidade emergencial ("seguro-apagão"). Consumidor em operação interna. Ilegitimidade ativa ad causam. Recurso Especial n. 928.875/MT. Relator: Ministro Herman Benjamin. J. em 11/05/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=928875&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=24>>. Acesso em: 25 out. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial interposto pelo Estado de Santa Catarina. Recurso Especial. Representativo da controvérsia. Art. 543-C Código de Processo Civil. Concessão de serviço público. Energia elétrica. Incidência do ICMS sobre a demanda "contratada e não utilizada". Legitimidade do consumidor para propor ação declaratória c/c repetição de indébito. Recurso Especial n. 1.299.303/SC. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. J. em 08/08/2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1299303&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=14>>. Acesso em: 25 out. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de Santa Catarina. Recurso Extraordinário n. 593.824/SC. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Aguardando julgamento. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=593824&origem=AP>>. Acesso em: 28 dez. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Espírito Santo. Repetição de imposto inconstitucional. Em princípio, não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento. Indébito do contribuinte de jure. Mas essa regra, consagrada pela súmula n 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto. Recurso Extraordinário n. 45.977/ES. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. J. em 27.09.1966. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/671170/recurso-extraordinario-re-45977-es-stf>>. Acesso em: 25 out. 2012.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 4. ed. São Paulo: RT, 2004.

CAMPOS, Clever Mazzoni. *Introdução ao direito da energia elétrica*. São Paulo: Ícone, 2001.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 14, n. 68, p. 141-178, mai./jun. 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Mauro José Gomes da. *Acerca da sujeição passiva tributária*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2032>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

ESTADO DE SÃO PAULO. *Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 30 nov. 2000.

_____. *ICMS*. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/oquee/oq_icms.shtm> Acesso em 10 set. 2012.

_____. *Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989*. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 2 mar. 1989.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FLENIK, Érika Fernandes. Demanda contratada de potência: incidência de ICMS? *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 958, 16 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7975>>. Acesso em: 25 ago. 2012.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. *Análise crítica da reviravolta da orientação do STJ acerca da legitimidade do contribuinte "de fato" para repetir o indébito tributário indireto*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 187, p. 96-111, abr. 2011.

_____. *Desmistificando a modulação dos efeitos temporais das viradas jurisprudenciais (prospective overruling) no Direito Tributário: experiência jurisprudencial, aspectos processuais e um caso ideal para sua utilização ([i]legitimidade do contribuinte "de fato")*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 189, p. 77-94, jun. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária: antecipação do fato gerador*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS incidente sobre consumo de energia elétrica*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1909, 22 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11751>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

MACHADO, Hugo de Brito. *As multas na legislação do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 161, p. 28-34, fev. 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Mandado de Segurança em matéria tributária*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008.

MARSHALL BRAIN. 'HowStuffWorks' - *Como funcionam as redes elétricas*. São Paulo, 03 nov. 2009. Disponível em: <<http://ciencia.hsw.uol.com.br/redes-eletricas9.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 8*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1983.

MEDEIROS, André. *Sujeição Passiva Tributária*. Disponível em: <<http://andremedeiros.com.br/SujeicaoPassivaTributaria1.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

MELO, Edson Teixeira de. *Artigo 166 do Código Tributário Nacional: Transferência de Encargo*. Jus Vigilantibus, 20 jun. 2007. Disponível em: < <http://jusvi.com/pecas/26175>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 90, p. 100-112, 2000.

MUSSE, Luciana Barbosa. *O processo de formação do trabalho científico: do projeto de pesquisa ao artigo científico*. São Paulo: FGV/GVlaw, 2006.

NEGRÃO, Theotônio; GOUVÊA, José Roberto Ferreira. *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Não incidência de icms sobre a demanda contratada de potência: aspectos constitucionais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 182, p. 30-39, nov. 2010.

SILVA, Severino; SOUZA, Aline Mendes de. *Considerações acerca do ressarcimento do indébito de ICMS à luz do art. 166, do CTN*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 77, p. 142-147, fev. 2002.