

ICMS – A INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

Iran José de Chaves*

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Constituição da República de 1988, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional, enumerou, no *caput* do artigo 153, a competência da União e no *caput* do artigo 155, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituírem impostos, descrevendo em seus parágrafos as características essenciais de cada um desses tributos, dentre elas a de facultar ao Poder Executivo Federal e Estadual a alteração das alíquotas desses impostos, temática em discussão neste texto.

Quanto aos tributos de competência da União, conforme o disciplinamento introduzido no § 1º do artigo 153, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo.

É forçoso reconhecer que, obviamente, essa medida visa agilizar a *função extrafiscal* desses tributos. Para melhor compreensão, faz-se necessário esclarecer os conceitos de *função fiscal* e *função extrafiscal*: a primeira é a função do tributo que tem por principal objetivo promover a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. A segunda, a função extrafiscal, é a função atribuída ao tributo pelo meio do qual o Estado visa interferir no mercado econômico. Isso não quer dizer que este não arrecade recursos para o Estado, em virtude de, *a priori*, os recursos serem conseqüências do

* Advogado especialista em Direito Tributário e pós-graduado em Direito Empresarial.

existir do tributo. No entanto, para ter função extrafiscal, o tributo tem que ser criado principalmente para interferir no domínio econômico.

Toma-se como exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que, além da possibilidade de ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, como referido, *deverá* ater-se aos princípios da seletividade, em função da essencialidade do produto, e da não-cumulatividade, nos termos do estatuído nos incisos I e II do § 3º do artigo 153 da Carta Política.

Com relação aos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, o artigo 155, *caput*, como o artigo precedente, também enumera os impostos. Quanto ao ICMS, tem-se que este tributo será não cumulativo e poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme inciso III do § 2º do artigo 155.

Disso resulta que a Constituição Federal facultou aos Estados e ao Distrito Federal adotarem ou não a seletividade das alíquotas, mas, se assim atuarem, deverão fazê-lo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, tal como previsto para o IPI.

Nesse sentido, como expressa brilhantemente Georgina de Paula Brasileiro (2004, p. 122), “ainda que se entenda que a adoção do princípio da seletividade é uma faculdade, sendo este adotado pelo legislador estadual, deverá obrigatoriamente ser obedecido”.

2 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NOS ESTADOS

Os Estados Federados, nesse passo e como regra geral, adotaram a seletividade das alíquotas do ICMS, facultada pela Constituição da República, em função da essencialidade dos produtos e serviços. Nesse quesito, estudadas as legislações tributárias pertinentes dos Estados Federados, observou-se que elas são muito semelhantes entre si.

Diante disso, toma-se como exemplo a legislação de Santa Catarina. A Lei Estadual n. 10.297, de 26-12-1996, que consolidou leis anteriores, adotou alíquotas diferenciadas. Esta legislação dispõe, nos incisos I, II e III do artigo 19, não obstante a alíquota-padrão, fixada de forma geral, ser de 17% (inciso I); e, conforme outros tipos de operações verificadas, as alíquotas seriam de 25% (inciso II) ou de 12% (inciso III).

Mais detalhadamente, para os casos envolvendo: *produtos considerados supérfluos; energia elétrica; gasolina automotiva; álcool carburante*; bem como para as prestações de *serviços de comunicação*, a alíquota seria de 25%. Para operações com: *energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kw; destinada ao produtor rural e às cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kw mensais por produtor rural; nas prestações de serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; para veículos automotores; óleo diesel e coque de carvão mineral*, a alíquota seria de 12%. Também, a partir de 1º-1-1997, o transporte aéreo, por resolução do Senado Federal, passou a ser tributado pela alíquota de 4%.

Ou seja, as alíquotas de 12% e 25% foram fixadas de acordo com a prerrogativa constitucional da seletividade das mercadorias e serviços, em função de sua essencialidade. Desse modo, a alíquota de 12% fica destinada às mercadorias e serviços considerados essenciais, enquanto a de 25% serve às mercadorias e serviços entendidos como supérfluos, incluindo-se, surpreendentemente, como tais: energia elétrica, telecomunicações, gasolina e álcool carburante.

Melhor exemplificando, pela didática, cabe mencionar a lista dos produtos considerados supérfluos e, por isso, sujeitos à alíquota de 25%, aquilatando-se, assim, os *acompanhantes* da energia elétrica nessa classificação percentual na casa vigesimal. São eles: cervejas, chope e demais bebidas alcoólicas, cigarro, cigarrilha, charuto e outros produtos manufaturados de fumo, perfumes e cosméticos, artigos de peleteria e peleteria artificial,

asas-deltas, balões e dirigíveis, iates e outros barcos e embarcações de recreio ou esporte, barcos a remo e canoas, armas e munições, suas partes e acessórios¹.

Verifica-se, portanto, que a mercadoria “energia elétrica” recebeu tratamento diferenciado de alíquotas, em termos de tributação pelo ICMS, tudo em consonância com o que determina o inciso III do § 2º do art. 155 da Lei das Leis.

Desse modo, tem-se que a alíquota de 12% serve, exclusivamente, àquela destinada ao consumo domiciliar até os primeiros 150 kw e à consumida pelos produtores rurais e cooperativas rurais de redistribuição até 500 kw mensais, enquanto a energia elétrica de consumo domiciliar acima de 150 kw, bem como o consumo superior a 500 kw mensais pelos produtores rurais e cooperativas rurais de distribuição, têm a alíquota de 25%.

Como conseqüência dessa *seletividade*, ao consumo de energia elétrica domiciliar superior a 150 kw, bem como ao consumo pelos demais setores (comércio, indústria, prestadores de serviços, etc.), foi dado tratamento tributário idêntico ao das mercadorias e serviços supérfluos, tendo em vista sua inserção na alíquota de 25%.

3 A INCONSTITUCIONALIDADE

Ora, o referido tratamento tributário fere o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade, insculpido no art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição de 1988, pois é inquestionável a essencialidade da energia elétrica nos dias atuais, ainda que ultrapasse os limites em kw previstos pela legislação, mesmo porque a quantidade limitada à alíquota

1 Note-se que os produtos estão classificados, na legislação catarinense, de acordo com a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias — Sistema Harmonizado (NBM/SH), aprovado pelo Decreto n. 97.409, de 23 de dezembro de 1988, e suas alterações posteriores.

de menor porcentagem é facilmente ultrapassada, bastando, tão-somente, ter em casa uma simples geladeira, o que não é difícil nos dias de hoje.

Portanto, deve ser considerada ilegal a cobrança de ICMS à alíquota de 25% sobre o valor da operação de fornecimento da energia elétrica, uma vez que o *princípio da essencialidade inerente ao da seletividade* tem dispositivo expresso na Constituição e deve ser aplicado levando-se sempre em consideração a importância dos serviços e produtos destinados a suprir as necessidades básicas do ser humano.

Nesse caso, o estado de Santa Catarina adotou o princípio da seletividade em relação à gradação das alíquotas de ICMS, porém não observou claramente o princípio da essencialidade, porquanto o patamar das alíquotas instituídas para serviços e produtos essenciais, como energia elétrica e comunicações, é superior ao das alíquotas fixadas para operações com produtos supérfluos, como bebida alcoólica e fumo.

Assim, a partir do momento em que os Estados, notadamente Santa Catarina, ao instituírem o ICMS em sua legislação própria, optaram por aplicar o princípio constitucional da *seletividade em função da essencialidade*, devem eles conformar e adequar tal aplicação ao que efetivamente preconiza a Constituição, ou seja, devem aplicá-lo de acordo com os conceitos e significados expressos no texto constitucional de seletividade (art. 155, § 2º, III).

A expressão seletividade “em função da essencialidade das mercadorias”, contida no texto constitucional, consiste naquilo que é naturalmente, segundo Aliomar Baleeiro (1991, p. 347), *essencial para todos*, ou, quando menos, tratar-se da “[...] *imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado*”. É assim entendido aquilo que *todo o povo* tem por essencial *para todos*: casa, água, luz, alimentação, saúde, educação, segurança.

Por isso, os Estados, ao fazerem a seletividade das alíquotas, não podem evadir-se irrefletidamente, diga-se, do conceito básico, do sentido

fundamental inserido no texto constitucional. Os Estados não podem, fonte no introduzido no artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), ao aplicarem a seletividade das alíquotas do ICMS, limitar ou restringir aquilo que já é naturalmente conceituado como essencial e, por isso mesmo, já contido no sentido e significado da norma constitucional, independentemente da explicitação. Ou seria necessário a Constituição dizer que água e energia elétrica são essenciais? Cria-se que não.

A elaboração legislativa dos Estados, nesse viés, deve estar afinada com o conceito básico do vocábulo contido no texto constitucional, traduzindo-se naquilo que já ensinava Aliomar Baleeiro (1999, p. 206): “o discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”.

Se a norma constitucional do princípio da seletividade em função da essencialidade contém conceito intrínseco ou, ainda, definição extrínseca, subjacente ou adjacente, sobre mercadoria e/ou serviço essencial, os Estados, que *importaram* o princípio da Carta Federal, deverão, obrigatória e necessariamente, guardar identidade com o conceito de essencialidade nela inserido.

Existe lei federal, nos termos do § 1º do artigo 9º da Carta Política, que define os serviços e atividades essenciais, definição essa que se estende, evidentemente, aos produtos, mercadorias e serviços resultantes de tais atividades e serviços. Logo, os Estados não podem, seja a que título for, dar definição diversa e, muito menos, com ela colidente.

Não obstante, conforme descrito acima, a lei catarinense considerou como essencial, exclusivamente, a energia elétrica destinada ao consumo domiciliar, limitada aos primeiros 150 kw, e também aquela destinada ao produtor rural e às cooperativas rurais redistribuidoras, limitada a 500 kw. Constata-se, portanto, que a energia elétrica destinada ao *consumo de todos*

os demais setores da economia e segmentos da sociedade não foi considerada como essencial!

Partindo da noção maior de essencialidade, qual seja, de que o produto, mercadoria ou serviço é essencial quando imprescindível para todos, ou, quando menos, tratar-se de mercadoria indispensável ao consumo generalizado (BALEEIRO, 1999), não pode a legislação estadual, em termos tributários, fazer qualquer tipo de limitação ou de distinção.

Poderão os Estados, se assim optarem, *alargar e ampliar* o conceito constitucional de essencialidade de mercadoria e serviço, para beneficiar as populações de baixa renda, ou algum tipo de atividade ou segmento da população, mediante a utilização de outros instrumentos tributários, como a isenção, incentivo fiscal etc., mas, para os demais, não poderão limitar ou restringir a noção de essencialidade. Nesse contexto, o próprio Estado de Santa Catarina utilizou-se efetivamente da faculdade extensiva do conceito constitucional básico de essencialidade para abranger, como mercadoria essencial, o coque de carvão mineral (artigo 19, inciso III, letra *b*, da Lei n. 10.927/96), mercadoria de origem mineral típica da região carbonífera do sul do Estado catarinense.

Paralelamente, de forma contraditória, o mesmo Estado estabelece que a energia elétrica seja essencial apenas para o consumo domiciliar, limitando-a a determinada quantidade, como também para o consumo dos produtores rurais e cooperativas de redistribuição, excluindo todos os demais segmentos da sociedade. Isso, além de malferir a norma constitucional, fere fundo e forte o princípio da isonomia.

Acrescenta-se, e mais importante, que a tributação de energia elétrica pelo ICMS com a mesma alíquota em relação a outras mercadorias consideradas não essenciais fere claramente o princípio constitucional da essencialidade.

Diante desses argumentos, é inquestionável que o Estado de Santa Catarina, ao adotar para a energia elétrica a alíquota máxima de 25%, a mesma incidente, por exemplo, nas operações de circulação de bebidas e fumo, violou, às escâncaras, o princípio da essencialidade, com reflexo direto na sua inconstitucionalidade.

Ora, é sabido que os Estados, ao instituírem o ICMS, não definiram a essencialidade das mercadorias de consumo popular em função da quantidade de seu consumo, pois, se assim o fizessem, ter-se-ia que somente seria essencial o consumo de certa e determinada quantidade de latas de sardinha; tantos quilos de café, açúcar, charque, arroz, sal; tantos pacotes de margarina, leite, manteiga, pão etc.

Assim sendo, é indiscutível que tal definição de essencialidade colida com o conceito de essencialidade contido na norma constitucional. Nessa situação, note-se o problema a que se chegou: segundo a definição legal estadual, a energia elétrica não é essencial para a indústria e para o comércio, nem para os prestadores de serviços (hotéis, bares, restaurantes, profissionais liberais como médicos, odontólogos, engenheiros, advogados etc.); também não o é para os hospitais públicos e particulares, nem para os estabelecimentos de ensino; não o é, enfim, para todos os segmentos da economia. Por conseguinte, não há dúvidas em se afirmar que a aplicação legal de essencialidade da mercadoria energia elétrica, praticada pelos Estados, não resiste a nenhum exame ou consideração.

Tomando de empréstimo a expressão usual do Ministro do Supremo Tribunal Federal Marco Aurélio de Faria Mello, afirma-se que esta distinção legal de essencialidade é inconstitucional “a mais não poder”!

Segundo Aliomar Baleeiro (1991, p. 348), o princípio da seletividade consiste em que as alíquotas do tributo devam ser estabelecidas “[...] *na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de uso generalizado*”.

Idêntico entendimento extrai-se do excerto do voto-vista proferido pelo Ministro João Otávio Noronha no REsp. n. 439.059-PR, no qual afirma que

[...] Imposto seletivo é aquele que grava de forma variada os produtos sobre os quais incide. No caso do IPI, essa seletividade, que confere ao imposto função extrafiscal (de intervenção na economia), há de ser aplicada levando-se em conta a essencialidade do produto. Em outras palavras, quanto mais essencial for o produto, menor deve ser a alíquota e vice-versa.

A propósito, conforme ensinamento oferecido por José Aleixo Dellagnelo e Helge Detlev Pantzier (2002, p. 62-63), tem-se que a Constituição Federal, ao estabelecer normas relativas aos impostos, diz que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo, segundo a essencialidade do produto. Isso significa que, quanto mais essencial for o produto, menor será a alíquota do imposto (produtos alimentícios não sofrem tributação pelo IPI).

Quanto ao ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, diz o artigo 155, inciso III: O imposto *“poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”*.

A Constituição anterior à de 1988 determinava que o ICMS tivesse alíquota uniforme, para todas as mercadorias. O preceito constitucional era contornado com subterfúgios tais como: redução de base de cálculo e créditos presumidos que significavam, na prática, reais variações de tributação, mantendo-se a aparência de invariável alíquota nominal.

A Constituição de 1988 quebrou a rigidez da alíquota uniforme. Permitiu aos Estados e Distrito Federal que estipulassem alíquotas diversas para as diferentes mercadorias e serviços. Entretanto, estabeleceu um critério que haveria de nortear as diversificações, para mais ou para menos, das alíquotas do tributo. O critério para a variação – a seletividade – das

alíquotas do ICMS, se praticada pelos Estados e Distrito Federal, deveria ser o mesmo do IPI: a essencialidade das mercadorias ou serviços.

As legislações dos Estados e do Distrito Federal, com base nos convênios realizados segundo as normas estabelecidas pela Lei Complementar n. 24/75, estabelecem uma alíquota-base para a grande maioria das mercadorias, uma alíquota reduzida para os produtos mais essenciais ou de consumo popular (cesta básica e assemelhados) e uma alíquota mais elevada para mercadorias listadas como supérfluas ou suntuárias.

Até aqui há uma perfeita consonância com o preceito constitucional que estipula o critério da essencialidade para a fixação das alíquotas. O que causa surpresa e questiona-se é o fato de as mercadorias de fundamental importância para a economia do País e absolutamente essenciais à coletividade terem tratamento tributário, pelo ICMS, equivalente ao de mercadorias listadas como supérfluas. É o caso, por exemplo, da gasolina e do álcool, tributados em alíquota majorada para 25%, igual a perfumes e bebidas, listados como supérfluos.

Sobre isso, será necessário falar sobre a essencialidade desses combustíveis? Acredita-se que não, pois já é reconhecida a essencialidade do óleo diesel, tributado com a alíquota minorada para 12%. Mesmo admitida a mais forte essencialidade do óleo diesel, parece-nos que, juridicamente, não se justifica a alíquota majorada de 25% para a gasolina e álcool carburante. A afronta à norma constitucional está expressa.

O mesmo raciocínio vale em relação à tributação da energia elétrica. É reconhecida sua essencialidade quando se trata de consumo em pequena escala, 150 kw ou 500 kw em certos casos (alíquota de 12%). Mas será suntuário o consumo acima desses limites para ser tributado com alíquota de 25%.

Admitir a quebra de norma constitucional alegando necessidade de arrecadação é abrir precedente para futuras alegações de *ordem* ou de *poder*.

O jurista Hugo de Brito Machado Segundo (2000, p. 70-77) aborda este tema mais amplamente.

4 POSIÇÕES DIVERGENTES

Em que pese toda a argumentação até aqui exposta, dando conta da inconstitucionalidade da diferenciação de alíquotas do ICMS sobre a energia elétrica, admite-se: há entendimentos em sentido contrário, diga-se, absolutamente em testilha direta com a Constituição Federal, que as defendem sob o pálio da quantidade do consumo.

Em inventivas construções de raciocínios, os autores aqui referidos expõem que a *seletividade* das alíquotas estaria amparada pelo manto dos princípios da *capacidade contributiva* e *justiça fiscal* para firmar a progressividade das alíquotas do imposto (isenção, alíquota de 20% e de 27%) *segundo a quantidade de energia consumida*.

Data venia, sem demérito dos ilustres representantes dessa corrente, não se deve perder de vista que a Constituição Federal estabeleceu *norma básica* para *cada um* dos impostos nela previstos – e o ICMS não escapa a essa regra –, da qual se extraem as seguintes conclusões:

a) A progressividade é prevista para o Imposto de Renda e, em determinadas condições, para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). para os demais impostos, não está prevista.

Mesmo que admitida a progressividade (facultativa por não estar expressamente proibida), não se elimina ou se substitui a seletividade segundo o critério constitucional, uma vez que não é facultativo, mas obrigatório, caso ela seja adotada. Entretanto, isso não se afigura o *busilis* da questão. O que se questiona é: como justificar uma alíquota expressivamente mais alta para um produto tão essencial como a energia elétrica? Ao se admitir a progressividade, ela partiria do zero (isenção) e teria como limite a alíquota

geral. Não mais do que isso. Assim, mesmo que progressiva, a alíquota deve seguir o princípio da essencialidade.

b) A capacidade contributiva dos consumidores de energia elétrica é meramente subjetiva, na maioria dos casos. Isso inibe a criação de alíquotas mais altas para uns em relação a outros.

Como aquilatar a capacidade contributiva de milhares de micro e pequenas empresas? Seguramente, supõe-se maior capacidade contributiva de quem adquire um automóvel (12%) ou uma passagem aérea (4%). Todavia, a justiça fiscal não permite equiparar a energia elétrica, para efeitos tributários, às cervejas, às bebidas alcoólicas, aos cigarros, aos cosméticos, à asa-delta, aos iates, etc.

A injustiça e a incoerência, nesse caso, são gritantes, evidentes, pois a alíquota progressiva de acordo com a quantidade consumida então só valeria para a energia elétrica? Ora, se o objetivo é a justiça fiscal, deveria, portanto, ser proporcional ao poder aquisitivo de cada consumidor. Nesse sentido, quem recebesse dois salários mínimos mensais deveria pagar menos imposto do que o cidadão cujo rendimento mensal é de 50 salários mínimos.

Desse modo, pensar no sentido traduzido pelas vigentes leis estaduais seria o mesmo que afirmar que as microempresas têm mais poder aquisitivo só porque elas consomem mais do que 150 ou 200 kw!

Pergunta-se: qual critério é utilizado para esse desiderato, considerando-se que muitas delas, na maior parte das vezes, fecham por inviabilidade econômica? Questiona-se, assim: por que só se tributa tanto a energia elétrica? Pela facilidade de cobrança? Ora, facilidade de cobrança não é critério para o aumento de alíquota!

Frente a essa flagrante ilegalidade, as indústrias (maiores consumidoras), é preciso admitir, beneficiam-se de uma atenuante no processo fiscal,

que é justamente o fato de a elas ser viabilizado o crédito posterior, a curto e médio prazo, do ICMS que pagam na fatura (LC n. 87/96, artigo 20, c/c artigo 33, II).

Porém, não se deve perder de vista que a LC n. 102/00 (artigo 1º) restringiu esse direito de crédito, o que pode tornar a discussão em tela interessante para aqueles que não podem se creditar pelo ICMS pago sobre a eletricidade.

E, ainda, mesmo para os contribuintes, consumidores que pagam a alíquota de 25% sobre o valor de energia elétrica consumida, este fato é significativo, tendo em vista a impossibilidade de crédito via LC n. 87/96 e também a possibilidade de repetição do indébito de todo o período não alcançado pela prescrição decenal.

c) Por outro lado, o critério da quantidade de uso também não pode justificar a aplicação de alíquota maior para o ICMS incidente sobre a energia elétrica em Santa Catarina. Na esteira desse raciocínio, haveria de ser tributada alíquota maior à empresa que adquirisse maior quantidade de matéria-prima na fabricação de seus produtos.

Caminhando ao extremo do argumento da capacidade contributiva, dever-se-ia pugnar para que a alíquota dos produtos e serviços guardasse proporcionalidade com o salário ou com a renda bruta dos adquirentes, de tal forma que cada um gastasse o mesmo percentual de sua renda na aquisição da alimentação. Do mesmo modo, dizer que quem consome mais do que 150 ou 200 kw tem mais poder aquisitivo é mera suposição subjetiva, que tenta justificar, ao arrepio da Constituição Federal, a cobrança abusiva acobertada pela falácia de que se estaria promovendo a justiça fiscal.

Seguramente, possui mais poder aquisitivo quem compra roupas ou sapatos de grife, adquire automóveis ou viaja de avião. Mas, em vez de tais produtos e atividades terem alíquotas acrescidas, têm-nas reduzidas.

d) Outro grande argumento apresentado pelos Estados é o de que o ICMS, sua principal renda tributária, tem fortíssimo apoio na arrecadação proveniente da tributação especial do consumo da energia, e eles não poderiam perder essa fonte de receita. Ora, essa tão expressiva receita é mais um comprovante da essencialidade da energia elétrica, produto de pouca elasticidade, de uso forçado pelo comércio, pela indústria, por todo o tipo de atividades, por todas as residências, de quaisquer categorias que sejam.

Por outro lado, a arrecadação real e definitiva do ICMS da energia elétrica não significa todo o altíssimo valor cobrado. Observe-se o caso da arrecadação proveniente da indústria; esta é diluída nos pagamentos futuros, pois, creditando o ICMS da energia na entrada, as indústrias diminuem o valor do imposto a recolher na saída dos produtos. Mas os particulares, as empresas e sociedades (hotéis, prestadoras de serviço, hospitais, escolas etc.) sofrem e suportam o ônus de forma integral, sem nenhuma forma ou espécie de retorno.

Uma digressão possível seria que, com o barateamento de seu custo, motivado pela alíquota de 12%, talvez se proporcione maior bem-estar, maior produção de bens, maiores atividades que compensariam boa parte dessa *perda* de arrecadação. Decerto, não é com o *jeitinho* de contornar a Constituição que o Poder Público deve se sustentar.

e) Por outro vértice, o Poder Judiciário não é legislador para fixar as alíquotas do ICMS, mas é guardião da constitucionalidade das leis, e a ele cabe impedir alíquotas fixadas com critérios incompatíveis com as normas expressas na Carta Política Nacional.

Assim, mesmo admitida a progressividade das alíquotas do ICMS, a essencialidade do produto não pode permitir que produtos essenciais possam ter alíquota equiparada à dos produtos supérfluos. O mínimo que

se pode deduzir é que a essencialidade admite, para tais produtos, alíquota igual ou inferior à alíquota geral do ICMS, nunca superior.

Nesse diapasão, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro prolatou *decisum* em que apreciou e julgou, exatamente na direção aqui profanada, a inconstitucionalidade de legislação estadual que majora alíquotas de ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica, o qual sirva de exemplo, espera-se. A seguir, a ementa do respectivo acórdão:

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA PARA 30% EM SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E AC 930/RJ DE COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA. LEI ESTADUAL N. 4.056/02. ART. 82, § 1º, ADCT. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE (TJRJ — MS 2003.004.01893; j. reg. em 19-8-2004).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. SUA CORREÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO DE 17% PARA 18%. ART. 166 DO CTN. NÃO-APLICAÇÃO. PRECEDENTES. 1. Ocorrendo omissão na decisão embargada, cabíveis os embargos de declaração para sua correção. 2. Equívoco do decisório ao não atentar para a circunstância de que não se trata de repetição de indébito ou compensação, mas de execução do valor já declarado inconstitucional pelo STF, não sendo aplicável o art. 166 do CTN. Correção para adequar o julgamento. 3. O objetivo do recurso especial é diminuir o valor cobrado em sede de execução fiscal, por meio de redução da CDA da quantia atinente à majoração da alíquota, tida por inconstitucional. Assim sendo, não tem aplicação o art. 166 do CTN, não havendo que se cogitar de prova do não-repasse do encargo financeiro. 4. Precedentes: EREsp. n. 433.171/RS, rel. Min. Castro Meira; Resp. n. 872.824/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 534.504/SP, relatora Ministra Eliana Calmon; 864.642/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 847.396/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 898.196/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 684.887/SP, relatora Ministra Eliana Calmon; AgRg no AG n. 725.631/SP, rel.

Min. Luiz Fux; AgRg no AgRg no REsp. n. 752.883/SP, rel. Min. Francisco Falcão; AgRg no AG n. 634.498/SP, rel. Min. João Otávio de Noronha, dentre outros. 5. Embargos acolhidos para, conferindo-lhes efeitos modificativos, dar provimento ao recurso especial para afastar a majoração da alíquota de ICMS no valor de 1% (STJ — EDcl no AgRg no Ag 838.555/SP; Ministro José Delgado; Primeira Turma; DJ de 23-8-2007).

f) No passo da prescrição decenal para pleitos envolvendo a matéria de que se cogita nesta doutrina, lecionam Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato (2005, p. 108), a ineficácia e invalidade absolutas dos artigos 3º e 4º da LC n. 118/05,

pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I, do CTN. Nem vale para os casos em andamento ou futuros o mesmo art. 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar aquilo em que o Judiciário já colocou uma “pá-de-cal”. Se o referido art. 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, ao presente e ao futuro.

Não se duvida da inconstitucionalidade do artigo 3º da LC n. 118/05, em face da flagrante violação da norma, que se diz meramente interpretativa, ao postulado inserto no artigo 150, § 1º c/c o § 4º, do CTN. Diz-se isso na medida em que o ordenamento jurídico pátrio até admite a interpretação em matéria fiscal, como se observa do artigo 106, I, do CTN. Porém, essa lei necessita ser realmente interpretativa de algo que necessariamente precise ser aclarado.

Desse modo, o artigo 3º da LC n. 118/05 contrariou o disposto no próprio artigo 106, I, do CTN, uma vez que a matéria assente no artigo 168, I, do CTN já se encontrava exaustivamente interpretada pelo Poder Judiciário, ainda mais se mostrando a nova sistemática adotada pela LC n. 118/05 (prescrição quinquenal) em sentido absolutamente contrário ao entendimento que já estava assente jurisprudencialmente (prescrição

decenal, pela conjugação dos artigos 168, I, c/c o 156, VII, c/c o 150, §§ 1º e 4º, do CTN).

Diante disso, resulta contrariado igualmente o inteiro teor do disciplinamento inserto no artigo 110 do CTN, o qual determina que a lei tributária não possa alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

É indubitável, assim, com que o dispositivo em questão pretendendo contornar norma já consolidada, há manifesto desvio de finalidade e abuso do Poder Legislativo, usurpando-se competência do Poder Judiciário e ferindo-se fundo e forte a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, numa clara violação aos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade, isonomia e neutralidade da tributação para fins concorrenciais, o que autoriza a prescrição decenal à matéria em apreço (COSTA, 2005).

Nesse diapasão:

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. [...] REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. ART. 167 DO CTN. SÚMULA 188/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (*tese dos "cinco mais cinco"*), e de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa (STJ — REsp. n. 547.708/RS; DJ 10-5-2007).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL INDEMONSTRADA. O prazo prescricional em ações que versem sobre repetição deve seguir a regra geral dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. A extinção do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, em não havendo homologação expressa, só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (REsp. n. 435.835/SC, julgado em 24-3-04) (STJ — REsp. n. 431.264/SP; DJ 30-3-2006).

Contudo, *ad argumentandum tantum*, na pior das hipóteses, caso se entenda possível afastar os vícios de que padecem os dispositivos da LC n. 118/05, nesse viés, a bem da verdade, ainda que a LC n. 118/2005, o argumento de estar *interpretando* o inciso I do artigo 168, tenha determinado que a *extinção do crédito tributário*, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorre no momento do *pagamento antecipado*, *ela somente se aplica aos fatos geradores ocorridos após a sua vigência, ou seja, após 2005*, uma vez que é de sabença que, quando a lei não é meramente interpretativa, ela não pode ser aplicada a fatos pretéritos, conforme disciplina o artigo 106, I, do CTN.

Trata-se, portanto, de inovação que, não obstante o teor do § 4º da LC n. 118/2005, não pode ser aplicada retroativamente, impondo-se, assim, que, para os fatos geradores precedentes a essa Lei o prazo prescricional é o decenal (tese dos 5+5), e para aqueles advindos depois da sua vigência, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, passou a ser quinquenal.

Sobre isso, Omar Augusto Leite Melo (2005, p. 80) expõe:

[...] o novo marco inicial fixado pelo artigo 3º da LC n. 118/05 deve alcançar tão-somente os pagamentos indevidos efetivados a partir de 120 dias da publicação da Lei Complementar n. 118/05 (9-6-2005), sendo inconstitucional a retroatividade pretendida pelo artigo 4º da LC n. 118/05.

Portanto, de todo o exposto, conclui-se que os modos de extinção dos créditos tributários são regidos por lei tributária vigente ao tempo em que estes ocorrem. Por isso as relações jurídicas que se deram antes do advento da LC n. 118/05 devem ser regidas pelo entendimento que já era sufragado, dos dez anos como prazo prescricional, critério decenal este fixado pelo STJ, o qual, destarte, alcança todos os fatos jurídicos iniciados antes de 9 de junho de 2005 – termo inicial da vigência da lei mencionada –, ainda que o pagamento antecipado do tributo não tenha sido efetuado (MACHADO, 2005).

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS VIOLADOS. SÚMULA 284/STF. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC N. 118/2005. INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA.

Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC n. 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação — expressa ou tácita — do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC n. 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no REsp. n. 644.736/PE, sessão de 6-6-2007, declarou inconstitucional a

expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar (STJ – REsp. n. 894378/SP; DJ 20-8-2007).

QUESTÃO DE ORDEM. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 3º DA LC N. 118/05. APLICAÇÃO RETROATIVA, DETERMINADA PELO ART. 4º, SEGUNDA PARTE, DA MESMA LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE PERANTE A CORTE ESPECIAL, EM ATENDIMENTO À DECISÃO DO STF (STJ — EREsp. n. 644.736; DJ de 7-5-2007).

g) A legitimidade, por seu turno, para ações de repetição de indébito tributário dessa natureza, já foi pacificada pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL. ICMS SOBRE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROMOVER AÇÃO POSTULANDO EXONERAR-SE DO TRIBUTO. PRELIMINAR REJEITADA. EMBORA NÃO SEJA CONTRIBUINTE DE DIREITO, O CONSUMIDOR DE ENERGIA O É, INDIRETAMENTE, POIS É ELE QUE SOFRE O ÔNUS TRIBUTÁRIO (ICMS) EMBUTIDO NO CONSUMO, TENDO LEGÍTIMO INTERESSE DE PROMOVER AÇÃO VISANDO EXIMIR-SE DA EXAÇÃO (STJ — REsp. n. 48.135/SP).

O ICMS É IMPOSTO INDIRETO, COMPORTANDO, “POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO”. POR ISSO, A RESTITUIÇÃO SOMENTE PODERÁ SER FEITA ÀQUELE QUE “PRÓVE HAVER ASSUMIDO REFERIDO ENCARGO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBÊ-LA” (CTN, ART. 166) (REsp. n. 308.797, Min. Paulo Medina; REsp. n. 476.492, Min. Luiz Fux; AgRgAI n. 440.976, Min. José Delgado) (TJSC — ACMS n. 2001.016799-9, da Capital, rel. Des. Newton Trisotto, j. 24-11-03).

Por conseguinte, o argumento de que possivelmente se utilizaria a Fazenda para *afastar* a legitimidade ativa *ad causam* dos consumidores de energia elétrica, nesses casos, seria completamente insubsistente, até porque a finalidade do artigo 166 do CTN é a de proteger o contribuinte dito *de fato*, ou seja, aquele que efetivamente assumiu o encargo financeiro, e não a de convalidar exigências flagrantemente inconstitucionais.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (1998, p. 90),

quando o Código Tributário Nacional se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. [...] O Código Tributário Nacional está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa.

Assim, quando o artigo 166 refere-se a tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, está-se referindo aos tributos lançados (ou seja, efetivamente destacados) no documento fiscal em que o contribuinte (de direito) arrecada-o do adquirente (ou do chamado contribuinte de fato) e o recolhe ao sujeito ativo (CASSONE, 2002, p. 42).

Além do mais, no caso específico da energia elétrica, o preço é tarifado, e o imposto é juridicamente cobrado como um *plus*. Há, portanto, clara repercussão jurídica do imposto. O ICMS não é custo do fornecedor de energia. Seus custos são cobertos pela tarifa. Na verdade, a lei apenas conferiu ao concessionário – as Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A. (Celesc), no caso de Santa Catarina – o dever jurídico de recolher o ICMS, atribuindo-lhe o direito de exigir do consumidor o reembolso respectivo.

Em face disso, entender que o consumidor não possui legitimidade para questionar o ICMS, no caso, implica estiolar fundo e forte a garantia do amplo acesso à jurisdição, consagrada pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

5 LEGITIMIDADE PROCESSUAL

Toda essa exposição faz-se necessária uma vez que, não obstante se saiba que o processo é apenas um instrumento para viabilizar a aplicação adequada do Direito nas situações de conflito, muitos ainda são os que o empregam de sorte a dificultar ou mesmo inviabilizar aquela aplicação.

Entre estes, infelizmente, estão muitos juízes que, em nome de normas e princípios do processo, nem sempre por eles compreendidos adequadamente, ou pela desatenção a alguns conceitos, deixam de prestar a jurisdição que lhes é requerida, invocando teses de processo que os autorizariam a não conhecer, seja da ação, seja do recurso, deixando a questão de mérito sem solução. Em outras palavras: trabalham muito e nada fazem.

A estes dirige-se a crítica de Humberto Gomes de Barros (1998, p. 93) de que

julgar é ato político. O juiz não é sacerdote, etéreo, indiferente à realidade. Ele é um agente do Estado, a serviço da solução dos conflitos. Seu escopo é extinguir conflitos de interesses. Para bem exercer a função jurisdicional, o juiz necessita de um instrumento que lhe permita identificar, em segurança, qual das pretensões se afina com o Direito. Tal ferramenta é o processo: uma conquista dos homens, na luta milenar, pela segurança e liberdade. O processualismo, contudo, transforma o processo em labirinto, impedindo que o magistrado solucione a lide. É necessário que passemos a cultivar o “processo de resultados”, a servir como fio de Ariadne, colocando a forma a serviço da substância, com o escopo de realizar a Justiça. Ao dizer que “não conheço”, o Juiz abdica de sua função política, sonogando a prestação de que é devedor. Torna-se inadimplente.

Infelizmente, não são poucos os que preferem o *não conheço* a expressar um juízo de mérito sobre a questão que lhe é posta, seja nos tribunais, quando não conhecem do recurso, seja na primeira instância, quando *negam legitimidade ao autor*, violando, muitas vezes, o direito deste à jurisdição.

Dispõe o art. 3º do Código de Processo Civil (CPC): para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade. O interesse exigido neste artigo é o interesse processual, ou seja, o ter *necessidade da prestação jurisdicional* como meio para obter a satisfação do direito do qual se diz titular. A legitimidade, por sua vez, nada mais é do que o interesse material, vale dizer, participar da relação de direito material que é questionada, ou de relação jurídica que possa ser afetada pela prestação jurisdicional requerida.

Conforme ensina José de Albuquerque Rocha (1986, p. 149), o interesse jurídico *do qual decorre a legitimidade processual* é o interesse material que se traduz na

aspiração juridicamente garantida a um bem da vida, *é o interesse que tem o titular de um direito subjetivo na efetividade deste*. É jurídico porque está albergado por uma relação jurídica, e se diz material porque essa relação jurídica é de direito material.

Também de grande valia é a lição de Vicente Greco Filho (1993, p. 79), para quem,

apesar de a legitimidade ser examinada no processo e ser uma condição do exercício da ação, a regra é a de que *as normas definidoras da parte legítima estão no direito material, porque é ele que define as relações jurídicas entre os sujeitos de direito, determinando quais os respectivos titulares*. Assim, somente a análise cuidadosa das relações jurídicas entre os sujeitos, a serem submetidas ao Judiciário, é que determinará a *legitimatío ad causam*.

Não é preciso esforço esotérico para perceber que a errada qualificação das relações jurídicas pode levar a um erro de legitimidade, acabando

por se negar o direito de ação a quem na verdade teve um direito lesionado ou ameaçado.

Curioso é observar que a Fazenda Pública geralmente sustenta a ilegitimidade processual do autor de ação contra ela intentada. Quando a ação é promovida pelo contribuinte, afirma que este transferiu o encargo a terceiro, que seria o contribuinte *de fato*. Quando a ação é promovida por quem diz ter suportado o encargo financeiro, afirma que este não é parte na relação obrigacional. Em qualquer caso, recusa-se a cessar de impor exação indevidamente cobrada, demonstrando que a ela não importa o princípio da legalidade tributária. Não importa o respeito à lei. Importa-lhe apenas a arrecadação.

Ora, negar a própria legitimidade para a causa é violar literal disposição de lei. Tanto da lei que define o obrigado ao pagamento, como da lei processual que define a legitimidade. Além disso, negar a legitimidade implica negar o próprio direito de ação. Ao se estabelecer que o contribuinte de fato não possui legitimidade para a causa, nada mais se está fazendo do que negando, expressamente, vigência ao enunciado do art. 3º do CPC.

Felizmente, como já exposto, o STJ acolheu, em caso análogo ao presente, a *legitimidade do contribuinte de fato* para a ação em que pretende discutir a legalidade da exigência fiscal que sobre ele próprio recai em face do fenômeno da repercussão jurídica.

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. [...]. INTERESSE DE AGIR. EXISTÊNCIA. Existe "o interesse de agir quando, configurado o litígio, a providência jurisdicional invocada é cabível à situação concreta da lide, de modo que o pedido apresentado ao juiz traduza formulação adequada à satisfação do interesse contrariado, não atendido, ou tornado incerto. Há, assim, o interesse de agir sempre que a pretensão ajuizada, por ter fundamento razoável, se apresente viável no plano objetivo. Interesse de agir significa existência de pretensão objetivamente razoável" (José Frederico Marques,

Manual de Direito Processual Civil, 1º volume, Edição Saraiva, 1974, p. 157-158) (RMS 11.116/SP).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. "Existe *interesse* processual quando a parte tem necessidade de ir a juízo para alcançar a tutela pretendida e, ainda, quando essa tutela jurisdicional pode trazer-lhe alguma utilidade, do ponto de vista prático" (Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery. *Código de Processo Civil Comentado*, 4ª edição, Revista dos Tribunais, 1999, p. 729-730) (RMS 19.773/SP).

Oportuno transcrever, neste ponto, a brilhante lição de Vicente Greco Filho (1993, p. 80) ao conceituar o interesse processual como sendo

[...] a necessidade de se socorrer ao judiciário para a obtenção do resultado pretendido [...]. Para verificar-se se o autor tem interesse processual para a ação deve-se responder afirmativamente à seguinte indagação: para obter o que pretende o autor necessita da providência jurisdicional pleiteada?

Aplicando-se ao caso presente a indagação acima referida, por óbvio é que se terá uma resposta afirmativa. Sem dúvida, para que se faça cessar a cobrança – *vale dizer, indevida* – da alíquota máxima do ICMS sobre a energia elétrica, teria o contribuinte de fato – que é quem paga efetivamente o tributo – que ingressar judicialmente, com ação própria, para requerer a providência jurisdicional nesse sentido. É ele o maior *interessado* em que se faça extinguir referida exação, pois a ele é dirigida a cobrança, o que o torna sujeito passivo da exigência tributária incondicionalmente.

Para entender melhor a questão, basta fazer o seguinte raciocínio: se o contribuinte de fato – consumidor final da energia elétrica – não tem legitimidade para reclamar da ilegalidade da cobrança das alíquotas incidentes de ICMS sobre a energia elétrica, quem terá?

Seria a concessionária, neste caso a Celesc, que não possui nenhum interesse processual na causa, pois, em face do fenômeno da repercussão jurídica do tributo, a ela é deferida a prerrogativa de transferir, ao

consumidor final da energia elétrica, o respectivo encargo financeiro, posteriormente recolhendo-o ao Estado? Lógico que não. Interesse nenhum apresentaria na discussão sobre algo que não suporta de fato, mas unicamente de direito.

Ora, é facilmente perceptível que, em razão dos argumentos que a Fazenda utiliza para afastar a legitimidade ativa *ad causam*, não restará ninguém para contrapor a exigência do ICMS nos moldes relatados, traduzindo-se, literalmente, numa proibição de exercer um direito de ação, direito esse protegido constitucionalmente e amparado pelo CPC, por intermédio do artigo 3º.

Sérgio Sahione Fadel (2005, p. 39) particulariza a situação afirmando que “*interesse e legitimidade são requisitos indissociáveis ou pressupostos interligados, são premissas inafastáveis à pretensão da prestação jurisdicional*”.

6 CONCLUSÃO

Há, assim, um interesse subjetivo intrínseco do consumidor da energia elétrica, que é o de buscar algo que pensa pertencer-lhe ou ser-lhe devido. Esse interesse o move nessa busca – *objeto* –, à qual, por via de regra, a Fazenda se opõe.

Ao arremate, é o entendimento sufragado pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA. 1. O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e de fato. A distribuidora de energia elétrica não é contribuinte do imposto ICMS, mas mera responsável pela retenção, pois limita-se a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Ilegitimidade de parte das empresas recorrentes afastada. 2. A Fazenda Estadual é parte legítima para constar do pólo passivo de ação de segurança que objetiva extirpar a

cobrança do ICMS. "Somente o Fisco credor é quem pode e deve sofrer os efeitos de eventual condenação, porque é ele o único titular das pretensões contra as quais se insurgem os recorrentes. A distribuidora não teria como, por decisão sua, atender ao pedido de exclusão do montante relativo à operação de demanda contratada da base impositiva do ICMS, já que se trata de exigência imposta pela Fazenda" (Voto-vista proferido pelo Min. Teori Albino Zavascki nos autos do REsp. n. 647.553/ES, da relatoria do Min. José Delgado, DJ 23-5-05) (STJ — REsp. n. 838.542/MT; Segunda Turma).

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA CUMULADA COM PEDIDO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. ICMS. TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE. "A RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS, PAGOS PELO PRIMEIRO CONSUMIDOR, SOMENTE POR ESTE, OU MEDIANTE SUA AUTORIZAÇÃO, PODE SER RECLAMADA" (RE N. 44.115). ASSIM, PORQUE SUPORTA A AUTORA O ÔNUS OU ENCARGO DO TRIBUTO RELACIONADO AO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, ESTÁ ELA LEGITIMADA A PLEITEAR A REPETIÇÃO DO IMPOSTO QUE ENTENDE INDEVIDO (STJ — REsp. n. 24.772/SP; Segunda Turma).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO — EMBARGOS DE DECLARAÇÃO — ERRO MATERIAL — ICMS — ENERGIA ELÉTRICA — REPETIÇÃO DE INDÉBITO — LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO. O consumidor de fato que assume o ônus econômico do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica está legitimado a pleitear a repetição do indébito da exação que lhe desfalcou o patrimônio (precedentes do STJ) (STJ — EDcl no REsp. n. 209.485/SP; Segunda Turma).

TRIBUTÁRIO — ICMS — TRANSFERÊNCIA — ENCARGO — LEGITIMIDADE — O ICMS, sendo tributo que comporta transferência do respectivo encargo financeiro, gera para o contribuinte de fato legitimidade para ir a juízo defender sua imunidade. Recurso provido (STJ — REsp. n. 197.345/SP; Primeira Turma).

Tributário. ICMS. Energia elétrica. Legitimidade do consumidor. Contribuinte de fato. 1. Assentou a Primeira Turma que o contribuinte de fato tem legitimidade para propor ação em que se discute cobrança de ICMS. 2. Precedentes. 3. Recurso não provido (STJ — REsp. n. 183.087/SP; Primeira Turma).

Portanto, no que respeita ao ICMS – *imposto de incidência indireta* –, pode-se afirmar, com tranqüilidade, que a relação jurídica material correspondente se estabelece, invariavelmente, entre o Estado, como sujeito passivo, devedor, e o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final da energia elétrica, como sujeito ativo, credor.

A Celesc, na qualidade de mero órgão arrecadador do tributo ICMS, é parte ilegítima, por seu turno, para restituir, por meio de compensação tributária, o imposto incidente sobre o consumo de energia elétrica. Isso porque não detém poder para suspender e/ou alterar a cobrança do ICMS, ou mesmo devolvê-lo ao contribuinte, já que endereçado aos cofres da Fazenda Pública Estadual (Ap. Cív. n. 1998.010299-5, de Brusque, rel. Des. Rui Fortes, j. 22-6-2004).

É, sem dúvida, o contribuinte de fato o que experimenta o empobrecimento, o prejuízo, a diminuição patrimonial decorrente do pagamento de imposto indireto por parte do contribuinte legal – Celesc, e, quando indevido – como sói ser o caso de que se cogita –, é ele o credor perante o Estado, uma vez que o contribuinte de direito não tem interesse de acionar, porquanto lhe caiba unicamente o repasse.

7 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROS, Humberto Gomes de. Reforma processual ou falência do Poder Judiciário. *Themis*, revista da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará, v. 2, ano 2. Palestra proferida no IIº Congresso Internacional da Justiça, em Fortaleza, Ceará, no dia 8-12-1998.

BRASIL. Constituição (1988). Art. 155, § 2º, III. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 90.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revistas dos Tribunais, v. 57, jul.-ago. 2004, p. 122-137.

CASSONE, Vittorio. Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, 2002, p. 42.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, v. 71, 1998, p. 84-93.

_____; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 117, jun. 2005, p. 108-123.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n. 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 115, abr. 2005, p. 97-107.

DELLAGNELO, José Aleixo; PANTZIER, Helge Detlev. *Direito tributário: princípios e conceitos à luz da CF/88 e CTN*. Curitiba: Juruá, 2002.

FADEL, Sahione Sérgio. *Código de processo civil comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 39.

GRECO, Vicente Filho. *Direito processual civil brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. v. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar n. 118/2005: prazo para repetição do indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 116, maio 2005, p. 52-68.

MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118/05 e a contagem inicial do prazo para pleitear a restituição e compensação de indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 117, jun. 2005, p. 80-95.

ROCHA, José Albuquerque de. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Saraiva, 1986.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 62, nov. 2000, p. 70-77.