PROCESSO TRIBUTÁRIO E O POSITIVISMO JURÍDICO: LEGITIMIDADE PARA QUESTIONAR AS TARIFAS TUSD E TUST DENTRO DA TEORIA DOS CONCEITOS E TEORIA DOS INTERESSES

Tax procedure and legal positivism: Legitimacy to question TUSD and TUST tariffs within Concept Theory and Interest Theory

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 21/2019 | p. 137 - 152 | Out - Dez / 2019
DTR\2019\42295

Hully Helen Conceição Rosário Oliveira
Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas e Pós-graduanda em Direito Corporativo e Governança Empresarial (LL.M.), ambos pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Membro da subcomissão de Reforma Tributária (OAB/DF) da Comissão de Direito Empresarial (OAB/DF). Advogada, inscrita na OAB/DF. advhullyrosário@gmail.com.

Área do Direito: Processual; Tributário
Resumo: O presente trabalho é um estudo de caso que analisa a aplicação de duas vertentes do positivismo jurídico em matéria processual tributária, especificamente a respeito da legitimidade para questionar as Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão e Distribuição de energia elétrica (TUSD e TUST) na base de cálculo do ICMS, dentro da "Teoria dos Conceitos", desenvolvido por Puchta, e da "Teoria dos Interesses" de Philip Heck, vieses positivistas desenvolvidos no Século XIX. O estudo usa como parâmetro a Ação Declaratória 1001608-61.2016.8.26.0129/SP, que posteriormente se tornou o leading case na análise da Repercussão Geral do tema no STF (RE 1.041.816).

Palavras-chave: Energia elétrica – Legitimidade – Particulares – Lei – Limites interpretativos
Abstract: This paper is a case study that analyzes the application of two strands of legal positivism in procedural tax matters, respecting the legitimacy of the questionnaire as Tariffs for Use of the Electricity Transmission and Distribution System (TUSD and TUST) in the calculation base. of ICMS, within "Theory of Concepts", developed by Puchta, and "Theory of Interests" by Philip Heck, theories positivists developed in the nineteenth century. The study uses as a parameter the Declaratory Action No. 1001608-61.2016.8.26.0129/SP, main case in the analysis of the General Repercussion of the Theme in the Supreme Court (RE 1041816).

Keywords: Electricity – Legitimacy – Individuals – Law – Interpretive limits

Sumário:

Introdução - 1 Da legitimidade nos termos do Código Tributário Nacional - 2 Limites interpretativos - 3 Caso parâmetro - 3 Considerações finais - Referências bibliográficas

Introdução

A legitimidade para ajuizar ações em matéria tributária foi atribuída somente aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, isto é, à pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento e aos contribuintes, subdivididos em responsáveis – *lato* e *stricto sensu* – e substitutos tributário.

Contudo, no cenário de irresignações a respeito da cobrança de ICMS na energia elétrica, a legitimidade para litigar se mostrou mais abrangente, dado que os consumidores cativos[1] passaram a ter o direito de questionar em juízo a exação sobre a mercadoria.

Para entender o panorama jurídico que se formou nessa temática, este artigo explora as escolas jurídicas da Jurisprudência dos Conceitos e dos Interesses, correntes formuladas no Século XIX, que trazem entendimentos-base acerca dos limites interpretativos do Direito positivo.

O caso parâmetro foi o *leading case* da Repercussão Geral discutida no Supremo Tribunal Federal (STF)[2] a respeito das Tarifas do Uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição (TUST/TUSD) cobradas com valor da energia elétrica consumida. O estudo se manteve no processo de conhecimento da demanda, dado que visa abordar tão somente a legitimidade ativa para iniciar uma

lide sobre o assunto.

Foram explorados os institutos legais que veiculam a possibilidade de legitimidade ativa do contribuinte ou responsável e o entendimento atualmente predominante sobre a matéria. Na conclusão, os entendimentos expostos foram confrontados com as bases do positivismo, representadas pelos estudos de Philipp Heck e Puchta, sendo esses os principais autores sobre a Jurisprudência dos Conceitos e a Jurisprudência dos Interesses, respectivamente.

1 Da legitimidade nos termos do Código Tributário Nacional

Conforme o entendimento atual, a legitimidade ativa nas ações antiexacionais, cujo objeto é um imposto, como no caso do ICMS, pertence ao sujeito passivo da obrigação tributária discutida[3]. Esse entendimento decorre da previsão do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN (LGL\1966\26)), que elencou como sujeito passivo da relação jurídica tributária o contribuinte propriamente dito e o responsável[4].

Segundo o CTN (LGL\1966\26), contribuinte é o sujeito passivo que "tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (art. 121, parágrafo único, inc. I), sendo, assim, é o sujeito obrigado a "contribuir para as despesas públicas, vertendo recursos do seu patrimônio para o erário", por força de lei instituidora do tributo[5]. Vale destacar que o CTN (LGL\1966\26) define apenas duas categorias de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável[6].

Desse modo, em se tratando de imposto (espécie de tributos), contribuinte é a pessoa que "pratica o ato ou negócio jurídico ou que está na situação indicada por lei como geradora da obrigação tributária"[7].

A figura do responsável tributário, também determina pelo dispositivo 121 como sujeito passivo, trata de terceira pessoa, sem vínculo direto com o fato gerador[8]. Tal figura desdobra-se em responsável *lato sensu*, responsável *stricto sensu* (por transferência) e substituto[9].

A responsabilidade tributária em sentido lato é entendida como a responsabilidade "comum a todo dever jurídico" (art. 128 do CTN (LGL\1966\26)[10]), enquanto a responsabilidade em sentido estrito, é tida como aquela "restrita e técnica, designante de espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte" (cf. art. 121[11] do CTN (LGL\1966\26))[12].

A priori, os dispositivos supramencionados referem-se ao responsável pelo pagamento, sendo esse o que tem o dever de recolher os valores perante o Fisco. Assim, a responsabilidade *lato sensu* engloba, na perspectiva doutrinária, a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Na responsabilidade *stricto sensu* (por transferência), ocorre a transferência do vínculo já existente: não há vínculo obrigacional novo, "tanto assim é que, extinta a obrigação pelo devedor original, nada há a exigir do responsável"[13].

A responsabilidade por transferência depende de um evento, cuja ocorrência venha a deslocar para um terceiro a condição de devedor. A sucessão é o exemplo mais típico de responsabilidade por transferência, pois a obrigação que era do sucedido é deslocada para a pessoa do sucessor, em razão do evento sucessório [14].

No CTN (LGL\1966\26) há três casos de responsabilidade por transferência: (i) responsabilidade dos sucessores, elencada na Seção II do Código Tributário Nacional, artigos 129 a 133; (ii) responsabilidade de terceiros, expressa na Seção III, artigos 134 e 135 do CTN (LGL\1966\26); e (iii) responsabilidade por infrações, na Seção IV, artigos 136 a 138 do CTN (LGL\1966\26)[15].

Nesse caso, o legislador determina, em virtude de fato diverso do jurídico tributário, que terceira pessoa deverá recolher a exação devida pelo contribuinte. Poderá ser exercido em solidariedade ou não[16].

Assim, a atribuição da responsabilidade a terceiros não pode ser implícita, devendo ser originada, necessariamente, de dispositivo legal de legislação ordinária ou do próprio CTN (LGL\1966\26), e a terceiro vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, pois, conforme o art. 128, é imprescindível que o responsável tenha capacidade de colaboração[17]. Esse ponto é o suficiente para afirmar que os consumidores de energia elétrica não podem ser qualificados como sujeito passivo na

condição de responsáveis, diante da inexistência, no ordenamento jurídico pátrio, de texto de lei que os determine como contribuinte do ICMS nesse caso.

A substituição tributária é construção consolidada doutrinariamente, não havendo estipulação no ordenamento positivo[18]. No CTN (LGL\1966\26), esse instituto é idealizado no texto do art. 128[19], o qual permite que o legislador atribua a pessoa alheia a obrigação, a responsabilidade tributária.

Pode-se observar que o CTN (LGL\1966\26) se refere à pessoa "vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação", permitindo ao responsável se precaver diante do contribuinte, para que não seja afetado pela tributação, o qual terá a faculdade de se ressarcir do valor pago, ou reter o tributo[20] .

O substituto é sujeito passivo da relação própria de substituição e não da relação contributiva; a razão de haver substituição na obrigação tributária consiste na simplificação para cobrança e fiscalização, "visa à concentração de sujeitos, ou seja, a que um único substituto possa responsabilizar-se pela retenção e recolhimento dos tributos devido por inúmeros contribuintes que com ele se relacionam" [21].

A substituição tributária é classificada, doutrinariamente, como "substituição para frente", "substituição para trás" e, em alguns casos, como "substituição simultânea". Esta última, embora de notória importância para o cenário jurídico tributário, não será analisada nesta pesquisa, dado que o estudo se limitou a elucidar as modalidades de contribuinte para possível caracterização dos consumidores cativos de energia elétrica.

Para proceder à classificação quanto à substituição tributária devem ser observados dois critérios: (i) "a posição do responsável na cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte"; e (ii) "o momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador, se anterior (para frente), simultânea (simultânea) ou posterior (para trás)" [22].

Na substituição para trás, "há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do devedor, ao adquirente dos produtos ou serviços" [23].

Esse modelo "ocorre nas situações em que o substituto, sujeito passivo, responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído, referente ao fato jurídico tributário, de modo a ressarcir-se do valor pago, ou mesmo reter tributo" [24]-[25].

Já a substituição "para frente" tem previsão no texto Constitucional (art. 150, § 7º, da CF/88 (LGL\1988\3)[26]). Aqui, antes que a obrigação tributária seja concretizada "o tributo já é devido, bastando apenas sua liquidação"[27].

Nessa espécie de substituição tributária, há uma antecipação do pagamento a respeito da obrigação que, no futuro, viria a surgir para o contribuinte. Assim, o legislador terá de presumir a base de cálculo provável[28] e a hipótese de substituição deverá "ser anterior ao fato jurídico tributário e cuja ocorrência indique, com alto grau de probabilidade, a iminência daquele fato"[29].

Caso o fato gerador presumido não seja realizado, o contribuinte tem direito a "imediata e preferencial restituição" da quantia que lhe foi retida pelo substituto, conforme a previsão do artigo 150, § 7º, da CF/88 (LGL\1988\3)[30].

2 Limites interpretativos

Para que uma decisão tenha seguido a lógica do positivismo, ela pode se apoiar tão somente em textos de lei, e também seguir a interpretação dos textos jurídicos dentro dos limites permitidos pelo Direito posto.

Por essa razão, não há menção de que o Direito Processual Tributário tenha se tornado disfuncional após decisões que vão além da interpretação gramatical do texto de lei.

Nesse sentido, o caso parâmetro será observado sob a ótica das escolas jurídicas de jurisprudência do Século XIX – Jurisprudência dos Conceitos e Jurisprudência dos Interesses, vertentes do positivismo jurídico que se diferem substancialmente na aplicação.

2.1 Jurisprudência dos Conceitos de Puchta

A ciência jurídica no Século XIX foi marcada pelo formalismo de um sistema lógico, consubstanciado ao nexo orgânico de proposições jurídicas, as quais constituiriam o Direito, devido à criação da Jurisprudência dos Conceitos, por Puchta[31]. O alemão Karl Larenz (1903-1993)[32], perpetuou em seus escritos que Puchta teria levado "a ciência jurídica do seu tempo a tomar o caminho de um sistema lógico no estilo de uma 'pirâmide de conceitos' decidindo assim a sua evolução no sentido de uma 'Jurisprudência dos conceitos formal'".

Larenz elucida a ideia de Puchta, como pirâmide de conceitos, de forma que no vértice da pirâmide, muito acima da base, encontra-se o conceito supremo, e à medida que sobe, da base em direção ao vértice, "perde a pirâmide em largura o que se ganha em altura" e "quanto maior a largura, ou seja, a abundância da matéria, tanto menor a altura, ou seja a capacidade de perspectiva – e vice-versa" [33].

Larenz[34] esclarece o entendimento de nexo orgânico, em que a ciência deveria reconhecer "as proposições jurídicas no seu nexo sistemático, como sendo entre si condicionantes e derivantes". A "pirâmide dos conceitos do sistema construído segundo as regras da lógica formal" foi designada por Puchta como "genealogia dos conceitos", para este, possuiriam o conhecimento sistemático os operadores que conseguissem seguir "tanto no sentido ascendente como no descendente, a providência de cada conceito através de todos os termos médios que participam na sua formação" [35].

Diante disso, para a Jurisprudência dos conceitos formal, as simples proposições jurídicas relativas a qualquer instituto jurídico – como à servidão – seriam avaliadas "apenas segundo o escalão da pirâmide de conceitos em que elas se integram", ignorando, pois "o seu particular escopo" ou "a sua função no contexto significativo do instituto jurídico correspondente ou de uma regulamentação mais ampla"[36].

Nesse sentido, Larenz explica que para o enquadramento da Jurisprudência dos conceitos formal de Puchta, deve-se destacar que "a construção dedutiva do sistema depende absolutamente da pressuposição de um conceito fundamental determinado quanto ao seu conteúdo, conceito que não é, por sua vez, inferido do Direito positivo, mas dado previamente à ciência jurídica pela filosofia do Direito" [37].

Para Puchta "só *pode* ser 'Direito' o que se deixe subordinar a esse conceito fundamental", o que afirma a importância de um fundamento suprapositivo.

Verifica-se, portanto, que o pensamento metodológico de Puchta "concebe o ordenamento como um sistema fechado de conceitos jurídicos, requerendo assim 'o primado da lógica' no trabalho juscientífico", na medida em que "limita o juiz 'à subsunção lógica da matéria de facto nos conceitos jurídicos'"[38].

2.2 Jurisprudência dos Interesses de Philipp Heck

A Jurisprudência dos interesses, por sua vez, preconiza o método para a "ciência prática do Direito", consoante Philipp Heck[39], fundador dessa escola.

Heck entendia que a única missão da ciência jurídica consiste em "facilitar a função do juiz, de sorte que a investigação tanto da lei como as relações da vida prepare a decisão objectivamente adequada", dessa forma, a ciência busca sempre "o caminho para um único objectivo final" que é a ação sobre a vida, não servindo, pois, "nenhum segundo objectivo, autónomo, ou, quiçá, meramente teorético"[40].

Heck apregoava a Jurisprudência dos interesses como uma ciência prática do Direito, em que a máxima consistiria na "indagação da vida e da valoração da vida"[41].

Nesse entendimento, Larenz elucida que a finalidade da atividade judicante nos casos concretos é a "satisfação das necessidades da vida, a satisfação das apetências e das tendências apetitivas, quer materiais quer ideais presentes na comunidade jurídica" e que são essas apetências que Heck designa por "interesses" [42].

O cerne da Jurisprudência dos interesses se consubstancia em "tentar não perder de vista esse

objectivo último em toda a operação, em toda a formação de conceitos".

A Jurisprudência dos interesses de Heck considerava o Direito como "tutela dos interesses". Heck entende que a atuação do operador do direito deveria ser corroborada "nas respectivas consequências de ordem prática", além de que "sempre o caráter científico da investigação haverá de depender de se o caminho que seguiu é o de um tratamento científico do problema"[43].

Para essa escola, os preceitos legislativos "não visam apenas a delimitar interesses, mas são, em si próprios, produtos de interesses", tal entendimento parte da premissa que as leis são "as resultantes dos interesses de ordem material, nacional, religiosa e ética, que, em cada comunidade jurídica se contrapõem uns aos outros e lutam pelo seu reconhecimento". Esse seria "o cerne da Jurisprudência dos interesses", por essa razão se justificaria a exigência metodológica de "conhecer com rigor histórico, os interesses reais que causaram a lei e de tomar em conta, na decisão de cada caso, esses interesses"[44].

Larenz discorre que, na percepção de Heck "o legislador como pessoa vem a ser substituído pelas forças sociais, aqui chamadas 'interesses' (o que é justamente uma forma de sublimação), que, através dele obtiveram prevalência na lei". Assim, a interpretação deve remontar "aos que foram causa para a lei", de forma que o legislador aparece tão somente como um transformador[45].

Conforme Larenz, Heck vê os interesses relevantes na formação do Direito como fatos, considerando que os "factos" seriam "causas eficientes" no processo do acontecer[46].

No que diz respeito à ponderação dos interesses contrastantes, Heck assegura que dar-se-ia por meio da "consideração de interesses". "Desta maneira, o 'interesse' é tanto objecto como critério de valoração, como ainda 'factor causal'"[47]. Nessa esteira, a escola dos interesses estimula o juiz a "aplicar os juízos de valor contidos na lei com vista ao caso judicando", assim, "a Jurisprudência dos interesses – embora não quebrasse verdadeiramente os limites do positivismo – teve uma actuação libertadora"[48].

Heck tece, a respeito do preenchimento de lacunas, que seria exigido ao magistrado que "tenha presentes os interesses em jogo e, embora de harmonia com os princípios da valoração contidos na lei, que os avalie de maneira autônoma", assim, complementa que "o juiz não tem só de 'subsumir logicamente as situações de facto em representações existentes do preceito', mas, sempre que este caminho não leve, por si só, ao fim em vista, tem de 'ampliar' as disposições da lei 'de harmonia com juízos de valor'"[49].

Destarte, a Jurisprudência dos interesses apregoa que "a ciência prática do Direito tem de capacitar o juiz, quando não lhe incumba valorar pessoalmente, 'para investigar os juízos valorativos do legislador'" e, no caso inverso, deverá fornecer "ao mesmo juiz as ponderações determinantes para a sua decisão valorativa"[50].

Devidamente definida as premissas, que consistem na apresentação dos textos de lei que acarretam o entendimento de sujeição passiva em matéria tributária, seguida a apresentação de duas diferentes escolas jurisprudências que abordam os limites interpretativos do Direito positivo, segue a exposição do caso parâmetro.

3 Caso parâmetro

A Ação Declaratória foi ajuizada por pessoa física (consumidor cativo), que se entende legitimada por ser consumidora final de energia elétrica e suportar o encargo financeiro do tributo repassado na conta ou fatura. O requerente manifesta que tal legitimidade já é pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)[51], por decisão prolatada em caso de multiplicidade de recursos em idêntica questão de direito – contudo, não se embasa em qualquer texto de lei.

O mérito da demanda consiste em questionar a inclusão na base de cálculo do ICMS da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST), cobradas nos casos em que os contribuintes se encontram conectados à rede de Concessionária de transmissão (Furnas, Chesf etc.); e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD), quando a conexão for à rede de Concessionária de distribuição (Eletropaulo, CPFL etc.).

A Fazenda do Estado de São Paulo contestou arguindo a ilegitimidade ativa do autor, à medida que

a relação tributária no caso que se litiga é "formada, no polo ativo, pelo Estado de São Paulo e, no polo passivo, pelas Distribuidoras e Concessionárias de Energia Elétrica".

A Fazenda sustentou essa asseveração com base no artigo 12, do Anexo XVIII, do RICMS/2000 – alterado pelo Decreto Estadual 59.581/2013 – dispositivo que disciplina a responsabilidade das Empresas Distribuidoras de Energia Elétrica, em que prescreve, no inciso III, a competência da Distribuidora para recolher o imposto, por meio de Guia de Arrecadação Estadual – GARE-ICMS.

Nessa oportunidade ressaltou os artigos 121 e 128 do CTN (LGL\1966\26), para sustentar que o sujeito passivo da obrigação tributária é o sujeito passivo da obrigação principal, isto é, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, que seriam as empresas concessionárias e distribuidoras, no caso em tela.

No mesmo sentido, cita o art. 32, § 9º, do ADCT (LGL\1988\31), o qual determina que compete às empresas distribuidoras de energia elétrica o pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, até que lei complementar disponha sobre a matéria. Diante disso, entende que é atribuído às distribuidoras o regime de substituição tributária, vez que a essas foi dada a responsabilidade pelo crédito tributário. Assim, defende que o autor da demanda não é titular do direito discutido.

No mérito, defende, em suma, que os custos com a transmissão e distribuição são tributados via ICMS somente quando há efetiva entrega da energia ao consumidor. Ademais, o art. 34, § 9º, do ADCT (LGL\1988\31) e o art. 9º, inciso II, da Lei Complementar 87/96 (LGL\1996\37), determinam expressamente que o pagamento do imposto será calculado "sobre o preço praticado na operação final".

O requerente impugnou. No que tange à preliminar de legitimidade ativa da ação, apenas transcreveu o arguido na inicial e esclareceu teses levantadas no mérito da demanda.

Sentença prolatada em favor do contribuinte (18.10.2016), que reconheceu a legitimidade ativa do autor da ação por entender que "ela, como consumidora final, é quem efetivamente custeia o ICMS, sendo parte legítima para discutir a incidência do tributo". Nesse sentido, transcreveu decisão do STJ, que ilustra o entendimento pacificado naquela corte[52].

Assim, o arrimo jurisdicional do autor consiste no precedente consolidado em 2012, que discutia a legitimidade do consumidor para propor ação referente à demanda contratada e não utilizada de energia elétrica.

Nesse, a posição adotada em prol do contribuinte levou em conta o entendimento de que as concessionárias de energia elétrica trabalham em conjunto com o Estado, estando, "na verdade, lado a lado, ausente qualquer possibilidade de conflitos de interesses". Foi observada também a relação de submissão entre as concessionárias e o Estado, que podem sofrer a rescisão do contrato de concessão "na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente".

Essas peculiaridades dificultam que as empresas concessionárias entrem em "embates desgastantes" com o poder público[53], enquanto o consumidor da energia elétrica fica totalmente prejudicado e desprotegido.

Diante disso, o STJ firmou o entendimento que o papel da concessionária, como contribuinte de direito, é apenas formal, de forma que o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente formal, diante da "parceria entre o Estado-concedente e a concessionária, no campo tributário, sem divergências e razões para litígio".

Dessa forma, o Ministro Relator usou o art. 7º, II, da Lei 8.987/1995 (LGL\1995\43) para fundamentar seu entendimento[54], afirmando que esse "garante ao usuário do serviço público o direito de defender os seus interesses diante do Estado-concedente e da concessionária, preservando os princípios da ampla defesa e do acesso ao Poder Judiciário", e finaliza sustentando que "não há como reconhecer a ilegitimidade ativa do consumidor do serviço de energia elétrica, lembrando que, em Direito Tributário, o que vale é a verdadeira natureza das coisas e das suas relações".

3 Considerações finais

Nota-se que o fundamento que ampara a decisão do caso em apreço não se sustenta nas acepções dos dispositivos legais aqui estudados[55]. Ainda assim, indubitável que o direito de os consumidores pleitearem acerca do tema é aceito pelos tribunais de forma pacífica.

Nesse cenário, o reconhecimento dos consumidores cativos como sujeito passivo de ações antiexacionais em matéria de ICMS, se deu aceitando entendimento anterior que usou o Direito como ciência prática. Nessa, os julgadores não se limitaram à aplicação cega do Direito, buscou-se a tutela dos interesses da sociedade, corroborada nas respectivas consequências de ordem prática.

Acerca de todo o estudo elaborado, nota-se que dentro de um sistema positivista rígido e literal, como o desenvolvido por Puchta, uma Ação Declaratória com o fito de discutir as Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição (TUST/TUSD) não poderia ser ajuizada pelos consumidores cativos de energia elétrica. Isso porque o fato gerador da obrigação tributária, que é a "operação", exigida na hipótese de incidência do ICMS, é realizada pelas concessionárias no caso em estudo, no momento da transmissão e distribuição.

Em melhores palavras, os consumidores cativos não se adequam às definições possíveis para configurar sujeição passiva da obrigação tributária de recolher ICMS a respeito das TUSD/TUST, dado que são as concessionárias e distribuidoras que arcam com essas tarifas inclusas na base de cálculo do ICMS da energia elétrica.

Noutro giro, incontestável que o direito de questionar em juízo foi concedido a esses consumidores dos serviços de energia elétrica. Tal inovação se deu por uma análise prática, adotada pelos magistrados. Aqui, o juiz não se ateve tão somente aos textos normativos, que consideraram o cenário de descontentamento da sociedade, que suporta indiretamente a exação.

Dessa forma, o Estado fez uso do Direito como uma "tutela dos interesses", compreendida como ciência prática, seguindo o entendimento positivista desenvolvido por Philipp Heck.

Nesse cenário, a contenda não restou analisada tão somente dentro do nexo orgânico das proposições levantadas no ordenamento. A medida adotada transcendeu o formalismo de um sistema lógico, desviando-se, pois, do entendimento apregoado por Puchta, que defendia a aplicação do sistema dos conceitos normativos.

Houve aplicação da norma da maneira que melhor atendia os interesses da sociedade, sem desvirtuar os textos normativos, aplicados os juízos de valor contido na lei com vista ao caso judicando.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BORBA, C. *Direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. *Consumidor cativo*. Disponível em: [www.aneel.gov.br/busca?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012 (*e-book*).

CAPUCIO, Ricardo. Substituição Tributária: como funciona e a quem se aplica? *Conta.mobi*. 2018. Disponível em: [https://conta.mobi/blog/substituicao-tributaria-como-funciona-e-quem-se-aplica/#Substituicao_tributaria_para_frente].

CREPALDI, Guilherme Simões; CREPALDI, Silvio Aparecido. Dire*itotributário*: teoria e prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

CONDÉ, Robson Augusto Dainez, QUINTAL, Renato Santiago. Substituição tributária do ICMS:

técnica de tributação no combate à fraude fiscal. Disponível em: [www.fema.edu.br/images/fema/valesite/SUBSTITUI%C3%87%C3%83O_TRIBUT%C3%81RIA_DO_ICMS__T%C3%

DAMAZO, Estevão José. *Uso de bem público por concessionária de energia elétrica e limites à sua oneração.* Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. 2013. Disponível em: [https://bd.tjmg.jus.br/jspui/bitstream/tjmg/7830/1/0207-DT-002.pdf].

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MOUZALAS, Rinaldo; OTÁVIO TERCEIRO NETO, João; MADRUGA, Eduardo. *Processo civil*: volume único. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso de direito processual tributário.* São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (*e-book*).

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SOUZA, Ileide Sampaio. *Jurisprudência dos interesses e jurisprudência dos valores*: características, diferenças, críticas e contributos à teoria dos direitos fundamentais. *Direito e Democracia*, Canoas, v. 11, n. 2, p. 189-197, jul.-dez. 2010. Disponível em: [www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/viewFile/2584/1810].

---

1 Consumidor cativo, conforme a definição da Aneel, é o “consumidor ao qual só é permitido comprar energia da distribuidora detentora da concessão ou permissão na área onde se localizam as instalações do acessante, e, por isso, não participa do mercado livre e é atendido sob condições reguladas”.

2 RE 1041816, que foi iniciado no Juizado Especial da Fazenda Pública do estado de São Paulo, Ação Declaratória ajuizada sob o nº 1001608-61.2016.8.26.0129/SP, por um consumidor cativo de energia elétrica.

3 NUNES, Cleucio Santos. *Curso de direito processual tributário.* São Paulo: Dialética, 2010. p. 567. Ao tratar da Ação Declaratória, instrumento utilizado para questionar o interesse em conflito.

4 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1112.

5 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (*e-book*). p. 217.

6 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 575.

7 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (*e-book*). p. 217.

8 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1112.

9 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 556.

10 Código Tributário Nacional: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

11 Código Tributário Nacional: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

12 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1113.

13 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 557.

14 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 308.

15 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 568.

16 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 556.

17 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (ebook). p. 219.

18 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 560.

19 "Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário *a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação." (sem grifos no original).

20 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 561.

21 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (ebook). p. 218-219.

22 Ibidem, p. 167.

23 Idem, p. 167.

24 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 561.

25 Paulsen (*Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (ebook). p. 167) alerta que é necessário ter cautela para não confundir "a substituição para trás com a figura do diferimento". Leciona que "na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo". O diferimento, por sua vez, refere-se à postergação do pagamento (CAPUCIO, Ricardo. Substituição tributária: como funciona e a quem se aplica? *Conta.mobi*. 2018. Disponível em: [https://conta.mobi/blog/substituicao-tributaria-como-funciona-e-quem-se-aplica/#Substituicao_tributaria_para_frente]).

26 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador.

27 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 562.

28 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (ebook). p. 167.

29 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 563. Schoueri

(ibidem, p. 565) discorre sobre a dificuldade de presumir a base de cálculo da futura operação e reconhece que dificilmente essa presunção corresponderia ao valor efetivo da futura operação. “Por ser uma média é de esperar que em alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior”.

30 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 (ebook). p. 167.

31 LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 23.

32 Doutor em Direito na Universidade de Göttingen em 1926 e antigo professor nas Universidades de Kiel e de Munique.

33 LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 22-23.

34 Ibidem, p. 24.

35 Idem.

36 Ibidem, p. 25-26.

37 Idem, p. 26.

38 Idem, p. 64.

39 Larenz (*Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 64) conta que foi Philipp Heck que denominou o pensamento metodológico de Puchta como “jurisprudência dos conceitos”.

40 LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 65.

41 Ibidem, p. 64.

42 Idem.

43 Ibidem, p. 65.

44 Ibidem, 65-66.

45 Ibidem, p. 66.

46 Idem.

47 Ibidem, p. 69.

48 Ibidem, p. 69-70.

49 Ibidem, p. 71.

50 Idem.

51 “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. – Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e

não utilizada. – O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica aos casos de fornecimento de energia elétrica. Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543- C do Código de Processo Civil" (REsp 1.299.303/SC (2011/0308476-3) rel. Min. Cesar Asfor Rocha).

52 "O consumidor final de energia elétrica tem legitimidade para propor ação declaratória cumulada com repetição que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica." (REsp 1.299.303/SC, rel. Min. César Asfor Rocha, processado no regime do art. 543-C do CPC, j. 08.08.2012, *DJe* 14.08.2012).

53 Citações diretas nas palavras do Ministro Relator Cesar Asfor Rocha. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1166830&num_registro=201103

54 "Art. 7º Sem prejuízo do disposto na Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990, são direitos e obrigações dos usuários: [...] II – receber do poder concedente e da concessionária informações para a defesa de interesses individuais ou coletivos;"

55 I) A pessoa física que faz uso do sistema de energia elétrica não tem relação direta com o fato gerador do ICMS – colocar a mercadoria em circulação – considerando que o consumo da energia é para benefício próprio do consumidor, portanto, não configura a posição de contribuinte;

II) Não há dispositivo de lei que transfira a obrigação de recolher o ICMS para a pessoa física, restando inviável falar em caracterização da posição de responsabilidade *stricto sensu* ou por transferência;

III) O consumidor cativo de energia elétrica não participa da cadeia de econômica. Encontra-se no polo em que se adquire a mercadoria para uso próprio, suportando, em contrapartida o ônus do preço do produto, não cabendo na conceituação de substituição tributária para trás;

IV) Por óbvio, sabe-se que a pessoa física que arca com as despesas da conta de energia não o faz com a intenção de repassá-la, por meio de relações econômicas, fator que retira a possibilidade de adequação ao instituto da substituição tributária para frente.