

A (IM)POSSIBILIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO ATUAR COMO SUJEITO ATIVO NAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DA RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS) SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA PELO CONSUMIDOR FINAL.

THE (IM) POSSIBILITY OF TAXPAYER IN FACT TO ACT AS A SUBJECT IN SHARES OF ACTIVE TAX OVERPAYMENT REPEAT: AN ANALYSIS OF THE REFUND OF TAX OPERATIONS ON THE MOVEMENT OF GOODS AND SERVICES (ICMS TAX) ON ELECTRICITY BY FINAL CONSUMER.

Diego Maia Crescêncio Pereira¹

Rafaela Barbosa de Brito²

RESUMO

O tema discutido nesse trabalho inspira-se numa prática bastante comum adotada pela administração pública estadual, qual seja: no caso de grandes consumidores, como as indústrias, o consumo e a demanda de potência compõem a tarifa da energia elétrica, que tem como objetivo a garantia ao consumidor final de que toda a energia elétrica que será necessária ao seu consumo estará efetivamente à disposição. Uma vez contratada a demanda de potência, a energia elétrica poderá ou não ser utilizada em sua totalidade pelo consumidor. Entretanto, o ICMS, imposto de competência estadual, incide sobre toda a energia contratada, e não somente sobre a de fato consumida. Como quem tem o dever legal de recolher aos cofres públicos o referido imposto é a concessionária fornecedora, por força do art. 166 do Código Tributário Nacional, o industrial, consumidor final, ficaria impedido de pleitear a restituição do imposto que foi pago sobre a parcela da energia contratada que não foi consumida. Tal situação corresponde à inequívoca violação do direito fundamental ao acesso à justiça.

PALAVRAS-CHAVE: Relação entre o Fisco e o Contribuinte; Sistema Tributário Nacional; Repetição de indébito; Energia elétrica.

ABSTRACT

The topic discussed in this paper draws on a fairly common practice adopted by the state government, namely, in the case of large consumers such as industries, consumption and

¹ Advogado, bacharel em Direito pelo Centro Universitário Christus (Unichristus).

² Advogada, especialista em Direito Tributário pela Faculdade Sete de Setembro (FA7), bacharela em Direito pelo Centro Universitário Christus (Unichristus) e professora do Curso de Direito do Centro Universitário Christus (Unichristus).

power demand up the rate of electricity, which aims to guarantee the final consumer that all electricity will be needed for its consumption is effectively available. Once contracted power demand, the electricity may or may not be used in its entirety by the consumer. However, the ICMS tax, state competence, focuses on all contracted energy, not only on the actually consumed. As anyone who has a legal duty to collect the tax coffers is the utility provider, pursuant to art. 166 of the National Tax Code, the industrial end user, would be unable to claim a refund of tax that was paid on the portion of the contracted energy that was not consumed. This situation corresponds to the clear violation of the fundamental right to access to justice.

KEY WORDS: Relationship between the tax authorities and the taxpayer; Tax System; Repeat overpayment; Electricity.

1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: O CASO CONCRETO

O tema discutido nesse trabalho inspira-se numa prática bastante comum adotada pela administração pública estadual, qual seja: no caso de grandes consumidores, como as indústrias, o consumo e a demanda de potência³ compõem a tarifa da energia elétrica, que tem como objetivo a garantia ao consumidor final de que toda a energia elétrica que será necessária ao seu consumo estará efetivamente à disposição, assim, assegurada está a continuidade da atividade empresarial em relação ao fornecimento de energia. Uma vez contratada a demanda de potência, a energia elétrica poderá ou não ser utilizada em sua totalidade pelo consumidor. Entretanto, o ICMS, imposto de competência estadual, incide sobre toda a energia contratada, e não somente sobre a de fato consumida.

Como quem tem o dever legal de recolher aos cofres públicos o referido imposto é a concessionária fornecedora, por força do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), o industrial, consumidor final, ficaria impedido de pleitear a restituição do imposto que foi pago sobre a parcela da energia contratada que não foi consumida.

³ “Empresas que consomem muita energia elétrica geralmente contratam diretamente com concessionárias uma reserva de potência fixa chamada, demanda contratada. Demanda contratada é a quantidade de energia colocada pela concessionária à disposição do contratante (empresa), que em contrapartida paga um preço combinado de antemão, sendo que este pagamento é realizado independentemente da utilização efetiva da energia colocada à disposição. Vale dizer, a mera disponibilização da energia elétrica, mesmo que não seja efetivamente utilizada, gera o dever da empresa de pagar à concessionária.” (NASRALLAH, Amal. Demanda contratada. Empresas podem pedir a restituição do ICMS incidente sobre a demanda de potência não utilizada. **Tributário nos Bastidores**. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.wordpress.com/2013/05/21/rep-dem/>>. Acesso em: 06 set. 2013).

Em situações como essas, o Estado, buscando cada vez mais o aumento na arrecadação de verbas por meio dos tributos, esquece que a sua relação com as pessoas sujeitas à tributação é uma relação jurídica. Esquece ainda que, como as demais relações jurídicas, a relação tributária surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir seus efeitos, considerando sempre as limitações ao poder de tributar que constam na Constituição Federal de 1988, compostas pelas regras de competência tributária e obediência aos princípios e imunidades.

Sendo assim, essa prática da incidência tributária do ICMS sobre a energia elétrica contratada mas não consumida, viola, flagrantemente, as previsões da Carta Magna, principalmente no que diz respeito no direito de acesso do cidadão à justiça, e o entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça.

2 DA INCIDÊNCIA DO ICMS NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS), pela Constituição Federal de 1988, é de competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, II, CF/1988) e, em comparação às Constituições anteriores, teve seu âmbito de abrangência ampliado, contemplando não só a circulação de mercadorias (como o antigo ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias), mas também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.⁴

O tributo em questão, de função predominantemente fiscal, ou seja, arrecadatória, que consitui em uma das principais fontes de receita dos Estados e do Distrito Federal⁵, e tem, como o próprio nome diz, base nuclear do fato gerador na circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior⁶.

Assim, realizando o contribuinte a ação de circular mercadorias ou prestar serviços intermunicipais ou interestaduais de transporte ou comunicação, será, nos termos da lei, devedor do referido imposto.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁵ Ibid.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

Segundo Sabbag:

Diz-se que existem, na verdade, QUATRO impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam:

a) Imposto sobre a circulação de mercadorias;

b) Imposto sobre serviços de transportes interurbanos de interestaduais e de comunicação;

c) Imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;

d) Imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais. (grifo nosso)⁷

Pelo exposto, convém destacar que, segundo a Constituição Federal, o vocábulo “mercadoria” deve ser entendido em seu sentido estrito para fins de incidência do ICMS, como sendo bem ou coisa móvel com aptidão ao comércio, sendo que a energia elétrica, apesar de não ser uma coisa móvel, é pacificamente entendida como “mercadoria” para efeito da incidência do referido imposto.⁸

Assim, inquestionável é o enquadramento da energia elétrica como mercadoria e a afirmação de que, sobre a sua comercialização, de acordo com a Constituição Federal, há a incidência de ICMS.

De acordo com o art. 166 do CTN, todos os tributos indiretos⁹, dentre os quais se insere o ICMS, são passíveis de restituição do encargo financeiro suportado, contanto que o comprador ou consumidor da mercadoria cumpra a prova da sua transferência, ou por este se apresente, devidamente autorizado a recebê-la, o requerente, sob pena de caracterização de um enriquecimento sem causa.¹⁰

A rigor, o consumidor final, industrial, no caso da contratação de reserva de potência de energia elétrica, que paga o ICMS imbutido no preço da energia elétrica repassada pela concessionária, não poderia pleitear a restituição do que foi pago correspondente ao que foi disponibilizado (energia contratada) mas não foi utilizado.

Contudo, mesmo diante do argumento, o motivo pelo qual se deve excluir da base de cálculo do ICMS a potência de energia contratada, mas não consumida pelo cliente da

⁷ Ibid, p. 941.

⁸ Ibid.

⁹ Tributos indiretos são aqueles pagos diretamente ao fisco pelos contribuintes de direito, que tem alguma relação com o fato gerador e que são designados pela lei a realizar tal pagamento, mas que tem o seu encargo financeiro transferido a outrem, normalmente o consumidor final. São exemplos desses tributos o ICMS e o imposto sobre produtos industrializados (IPI).

¹⁰ SABBAG, op. cit.

concessionária, é que a mera formalização do contrato de compra e fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza, por si só, circulação de mercadoria. Para fins de ICMS, tem que ter ocorrido o fato gerador, que é o efetivo consumo de energia.

Nesse sentido, de acordo com a Súmula nº 391 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

Entretanto, na vivência prática não é isso o que tem sido visto. De acordo com Sabbag:

Infelizmente, o que tem sido visto no Poder Judiciário é o uso despautado e irracional desse argumento pelas Fazendas, a fim de (in)justificar a recusa da devolução dos valores indevidamente pagos pelo contribuinte, seja alegando que ocorreu a repercussão tributária, quando se apresenta judicialmente o indivíduo que efetuou o pagamento, seja pela alegação da suposta ilegitimidade processual, para afastar a existência de relação jurídico-tributária estabelecida entre ela e o requerente.¹¹

Portanto, mesmo sendo o ICMS enquadrado como tributo indireto, devendo, desse modo, obediência ao preceito estabelecido no art. 166 do CTN, de acordo com a jurisprudência a diante analisada, o consumidor final teria direito à pleitear em juízo a restituição do ICMS já pago sobre a diferença entre a energia elétrica contratada e a efetivamente consumida.

3 DA SUJEIÇÃO PASSIVA NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

De acordo com o disposto no artigo 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal¹² é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e pode ser o contribuinte tributário, quando é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou o responsável tributário, quando é quem, sem revestir a

¹¹ Ibid, p. 949.

¹² A obrigação tributária, ou seja, o vínculo que une o fisco e o contribuinte para o pagamento do tributo pode ser de dois tipos: principal ou acessória. A principal consiste no pagamento do tributo devido (sendo, portanto, uma obrigação pecuniária), enquanto que a acessória corresponde às condutas de ação ou omissão que devem ser adotadas pelo sujeito passivo de tal relação jurídica que buscam facilitar a ação do fisco (como, por exemplo, a emissão de notas fiscais, o compromisso de não rasurar livros fiscais, etc.).

condição de contribuinte, tem obrigação para tal pagamento decorrente de disposição expressa de lei.

Pela leitura do mencionado dispositivo legal, pode-se concluir que o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, aquele que deve realizar, em regra, o pagamento do mencionado tributo, é o contribuinte que realizou o fato gerador da referida obrigação ou o responsável tributário, que tem algum contato com o fato gerador da obrigação tributária, sem enquadrar-se na condição de contribuinte, mas que a lei atribuiu o dever de recolhimento do tributo.

Nesse sentido, conforme as sábias lições de Coêlho acerca da sujeição passiva na relação jurídica tributária:

Quando o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação ocorre no mundo, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o ente titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado *crédito tributário*, correspondente ao *tributo devido*. O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.¹³

Assim, de acordo com o previsto no diploma legal que prevê as normas gerais de Direito Tributário com base na Constituição Federal, o sujeito passivo só pode ser um dos dois: ou o contribuinte ou o responsável. Entretanto, o responsável pode assumir essa condição por duas condutas distintas:

O responsável pode, por lei, substituir aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte. Pode-se citar, como exemplo de substituição, o caso do recolhimento do Imposto de Renda de pessoa física (IRPF) direto da fonte pagadora pelo empregador. Este tem o dever de repassar aos cofres públicos a quantia referente ao imposto quando na verdade quem realiza o fato gerador de auferir renda é o empregado, que deveria, por ele próprio, realizar o pagamento em questão.

A figura do responsável tributário ainda pode receber por transferência tal encargo. Um exemplo dessa situação ocorre no caso do locatário que se obriga ao pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) por meio do contrato de locação, lembrando que tal contrato não pode ser oposto contra a Fazenda Pública para fins de cobrança do referido

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 596.

imposto do responsável, devendo, no caso de cobrança judicial, o proprietário do imóvel atuar como réu e, se quiser, ao final, ajuizar ação regressiva em face do locatário para reaver o valor inicialmente pago.

Corroborando com esse entendimento, ainda com base na doutrina do autor supracitado, pelo sistema do CTN, o responsável tributário assume essa condição por dois modos:

- a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei; e
- b) recebendo, por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.¹⁴

Dessa forma, confirma-se que são sujeitos passivos da obrigação tributária apenas as figuras do contribuinte e do responsável tributário, seja ele por substituição ou por transferência.

Entretanto, há casos nos quais estão em questão o pagamento dos chamados tributos indiretos, como o ICMS e o IPI, situações em que o responsável tributário arca com o ônus da tributação, mas transfere o encargo financeiro para o consumidor final. Nessas situações podem-se ver duas figuras bem nítidas: os chamados contribuintes de direito, com papel semelhante ao desempenhado pelos responsáveis tributários pelo recolhimento do tributo, e os contribuintes de fato, como sendo quem, na verdade, arca com todo o ônus financeiro tributário, uma vez que paga no preço final o correspondente também a tributação. Convém destacar que essa nomenclatura foi atribuída pelos doutrinadores estudiosos do Direito Tributário e é amplamente utilizada no meio.

Nessas situações, é pacífico, tanto na doutrina como na jurisprudência, o entendimento de que os contribuintes de fato, mesmo sendo chamados de contribuinte, não o são quando considerado o art. 121 do CTN para fins de sujeição passiva tributária. Apesar de arcarem com o ônus financeiro, não se enquadram na definição nem de contribuinte e nem de responsável tributário, e essa constatação é de suma importância quando da análise da sujeição ativa nas ações de repetição de indébito tributário.

¹⁴ Ibid, p. 597.

4 LEGITIMAÇÃO PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

A informação destacada no tópico anterior é de fundamental importância para a análise da legitimidade ativa para a propositura da ação de repetição de indébito tributário. Isso porque nunca se deve esquecer que são sujeitos passivos da obrigação tributária e, portanto, sujeitos ativos da ação repetitória, apenas o contribuinte e o responsável tributário, além de que o contribuinte de direito, apesar de ser chamado pela doutrina de contribuinte, não o é para os fins do Direito Tributário, uma vez que não se enquadra em nenhum dos conceitos legais presentes no art. 121 do CTN.

O art. 165 do referido diploma legal é que cuida da ação repetitória e prevê que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162 (que não mais se aplica, pois não há mais tributos pagos por estampilha), nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; ou reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Portanto, como já afirmado no início desse tópico, o sujeito ativo da ação repetitória é somente o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, só o contribuinte e o responsável tributário, em qualquer uma de suas duas modalidades, é que podem, de acordo com os preceitos legais, propor em juízo a ação de repetição de indébito tributário.

Ainda prevê o CTN, no art. 166, que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. O dispositivo legal mencionado trata da restituição de tributos indiretos.

Portanto, com base no exposto, no caso dos mencionados tributos indiretos, como o ICMS incidente sobre a energia elétrica, o consumidor final, contribuinte de fato que não é

contribuinte aos olhos do Direito Tributário, não poderia atuar como autor da ação de repetição de indébito para restituir o referido imposto que foi pago sobre a parcela da energia contratada e não consumida. Esse era o entendimento dos Tribunais, principalmente do Superior Tribunal de Justiça.

De acordo com a doutrina de Machado Segundo:

Assim, para o STJ, no âmbito dos tributos ditos indiretos, somente o contribuinte “de direito” pode discutir os termos da relação jurídica, sendo certo que, no caso de restituição, mesmo ele não pode fazê-lo se não provar haver assumido o ônus econômico representado pelo tributo. Cria-se, com isso, entrave praticamente intransponível à restituição do indébito, o que se faz de forma fortemente incoerente. Para um efeito, é ‘jurídica’ a transferência do ônus do tributo ao consumidor final. Para outro, é “meramente econômica”.¹⁵

Dessa forma, no caso do fornecimento de energia elétrica, o consumidor final, que arca com todo o ônus tributário incidente sobre a mercadoria em questão, não poderia ajuizar ação pleiteando o ressarcimento dos valores pagos a maior, tendo o seu direito de acesso à justiça, garantia fundamental outorgada pela Constituição Federal de 1988 no seu art. 5º, XXXV, expressamente barrado pela lei.

Nesse sentido leciona o supracitado doutrinador:

No fornecimento de energia, o preço é tarifado, e o imposto é juridicamente cobrado como um “plus”. Há, portanto, clara repercussão jurídica do imposto, como aliás preconizam Alfredo Augusto Becker e Hugo de Brito Machado. O ICMS não é custo do fornecedor de energia. Seus custos são cobertos pela tarifa. Na verdade, a lei apenas conferiu ao concessionário o dever jurídico de recolher o ICMS, mas atribuiu-lhe também o direito de exigir do consumidor o reembolso respectivo. Há, inclusive, semelhança entre a incidência do ICMS na energia elétrica e a sistemática de arrecadação do *sale tax* norte-americano. O consumidor conhece o preço do item consumido *sem* o imposto, que, após a compra, no momento do pagamento, é adicionado.¹⁶

Ainda reitera o mencionado doutrinador, em ponto de vista tido como mais adequado, que:

Tal entendimento não nos parece acertado. Do ponto de vista do direito material, não se deveria aplicar o art. 166 do CTN a tributos como ICMS e o IPI, quando pagos sob a forma normal de tributação. Em se tratando de consumo de energia elétrica, como já explicado (item 3.1, *supra*), a rigor há repercussão jurídica para o consumidor, que figura como verdadeiro contribuinte “de direito”, assemelhando-se a concessionária, em verdade, a uma responsável tributária. Seja como for, do ponto de vista processual, esse entendimento ora acolhido pelo STJ cria um obstáculo

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, p. 432.

¹⁶ *Ibid*, p. 326.

praticamente intransponível ao acesso à prestação jurisdicional em matéria de tributos ditos como indiretos, em ofensa ao art. 5º, XXXV, CF/88.¹⁷

Desse modo, o precedente aberto pelo STJ em relação às ações de repetição de indébito tributário no caso do ICMS incidente sobre a demanda de potência de energia elétrica, que será melhor analisado no tópico abaixo, representa uma forte conquista dos cidadãos para a efetividade do seu direito fundamental ao acesso à justiça, garantido pela Constituição Federal de 1988.

5 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS NAS AÇÕES QUE ENVOLVEM RESTITUIÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA

Por tudo já exposto, é necessário então mostrar qual vem sendo o entendimento reinante na jurisprudência, principalmente mediante a análise de decisões ao longo do tempo dos Tribunais Superiores.

Primeiramente, vejamos um importante julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações. 2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS. 6. Recurso ordinário não provido. (grifo nosso)¹⁸

¹⁷ Ibid, p. 432.

¹⁸ STJ - RMS: 24532 AM 2007/0156112-1, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 26/08/2008, T2 - SEGUNDA TURMA Data de Publicação: De 25/09/2008.

Pela análise dessa e de outras decisões do STJ, como, por exemplo, o Recurso Especial nº 903.394¹⁹, pode-se perceber que os consumidores finais (industriais) não podiam pleitear a restituição em caso de tributos indiretos por não possuírem legitimidade ativa para propor ação repetitória.

Quem realmente tem a legitimidade ativa são, na verdade, os contribuintes de direito (no caso, as concessionárias de energia elétrica), pois são eles que participam da relação jurídica tributária, são eles, portanto, que realizam o fato gerador.

Como visto anteriormente, o art. 165 do CTN dispõe expressamente que quem tem legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Já o art. 121 do mesmo diploma legal diz que o sujeito passivo das mencionadas relações jurídicas são quem tem o dever de pagar o tributo, podendo ser o contribuinte ou o responsável tributário.

O contribuinte de fato, para o Direito Tributário, não é nem contribuinte e nem responsável tributário, não sendo, assim, sujeito passivo capaz de atuar como autor nas ações repetitórias. Embora a expressão “contribuinte de fato” contenha a palavra “contribuinte”, esta corresponde apenas a uma nomenclatura adotada pela doutrina e jurisprudência, pois é ele quem suporta o ônus financeiro do tributo.

O fato de o contribuinte de direito repassar o encargo financeiro para os contribuintes de fato não altera em nada a relação jurídica. Trata-se apenas de uma prática comum de mercado, que resguarda a possibilidade de o empresário fornecedor obter lucro ao desempenhar a sua atividade.

Esse era o entendimento reinante no Superior Tribunal de Justiça até pouco tempo. Acontece que em agosto de 2012 houve uma alteração nesse modo de pensar, como se pode ver no julgado abaixo:

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/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

¹⁹ STJ - REsp: 903394 AL 2006/0252076-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/03/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 26/04/2010.

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.²⁰

Percebe-se, dessa forma, que houve uma mudança no entendimento do mencionado Tribunal, possibilitando ao consumidor final, o industrial no caso do fornecimento de energia elétrica sob o regime de reserva de potência, propor ação repetitória quando se pretende afastar o ICMS incidente sobre a demanda de energia elétrica contratada, mas não efetivamente utilizada.

Como já foi dito, o Superior Tribunal de Justiça, por meio da sua súmula 391, pacificou o entendimento de que o ICMS deve incidir sobre a energia elétrica efetivamente utilizada e não a contratada sob demanda de potência.

Acontece que mesmo assim, com a edição dessa Súmula, as concessionárias não alteraram a forma de recolhimento e repasse do imposto, continuando a repassar ao consumidor final a tributação sobre a demanda contratada. Permaneceram, dessa forma, porque não queriam se indispor com o Estado, temendo que seus contratos não fossem mais aceitos por haver uma tributação menor.

Ademais, uma mudança no repasse de tributos incidentes sobre a energia elétrica poderia causar uma série de revisões nos preços dessa mercadoria, o que também não é interessante nem para o Estado e nem para a empresa concessionária.

Aliada ainda com o fato das concessionárias não quererem se indispor com o governo, elas também não realizam a tributação de forma correta porque, na realidade, não são elas que suportam o ônus tributário, tendo em vista o repasse do encargo financeiro para o consumidor final.

O STJ, ao tomar parte dessa situação, adotou o entendimento de que, em alguns casos peculiares iguais a esse, uma exceção se faz necessária. Assim, permitiu que os consumidores finais propusessem ação de repetição de indébito quando se tratar de restituição

²⁰ STJ - REsp: 1299303 SC 2011/0308476-3, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 08/08/2012, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 14/08/2012.

de valores incidentes de ICMS incidente sobre reserva de energia elétrica contratada e não utilizada.

Vejamos um julgado recente adotando esse novo entendimento:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONSUMIDOR DE FATO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ICMS. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA. RESP 1.299.303/SC, PROCESSADO SOB O RITO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO NÃO PROVIDO.1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.299.303/SC, de relatoria do Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe 14/8/12, processado sob o rito do art. 543-C, do CPC, assentou o entendimento de que o consumidor detém legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito quando se tratar de restituição de valores de ICMS incidente sobre reserva de energia elétrica contratada e não utilizada. 2. Agravo regimental não provido.²¹

Vale a pena ressaltar que o referido julgado faz referência ao julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303/SC, o representativo da alteração do entendimento, possibilitando, em caráter excepcional, a legitimidade ativa dos consumidores finais de propor ação de repetição de indébito tributário.

Assim, ficou pacificada essa exceção peculiar, como se pode ver em julgados mais recentes:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR. RESP 1.299.303/SC, PROCESSADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. 1. "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." (REsp 1.299.303/SC, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, DJe 14/08/2012) 2. Agravo regimental não provido.²²

No mesmo sentido, continua decidindo o STJ:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR. BASE DE CÁLCULO. O consumidor é parte legítima para discutir judicialmente a cobrança do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica (REsp nº 1.299.303, SC, rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 14/08/2012, processado sob o regime do art. 543-C do Código

²¹ AgRg no AREsp 265.862/CE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 25/02/2013.

²² STJ - AgRg no REsp: 1286047 MG 2011/0236270-5, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 23/04/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/04/2013.

de Processo Civil). "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada" (STJ, Súmula nº 391). Agravo regimental desprovido.²³

Dessa forma, como se pode ver, já está pacificado no STJ o entendimento de que o consumidor final (contribuinte de fato) pode propor ação de repetição de indébito quando se deseja restituir valores de ICMS incidente sobre energia elétrica contratada e não efetivamente utilizada.

Esse foi um passo muito importante para o exercício dos direitos do cidadão, uma vez que não são poucos os casos nos quais este suporta um ônus tributário ilegítimo e não tinha a possibilidade de discutir a dívida em juízo. Agora, há um forte precedente nesse sentido.

6 CONCLUSÃO

Diante da especial necessidade de contratação de energia elétrica por grandes consumidores, como os industriais, para suprir sua demanda, as concessionárias trabalham por um preço previamente combinado pelo qual o contratante, consumidor final, pagará independente do seu consumo, chamado reserva de potência.

Como a energia elétrica, para todos os fins, é tida como mercadoria, há a incidência do ICMS, imposto indireto já que recolhido pela concessionária e repassado ao consumidor, sobre o preço contratado. Assim, segundo os preceitos do CTN, o consumidor final, contribuinte de fato, não teria direito à restituição do imposto que foi pago sobre a parcela que não foi consumida.

Entretanto, viu-se que, segundo a lei, o fato gerador do referido imposto é a circulação de mercadorias. Apenas colocar a mercadoria, no caso a energia elétrica, a disposição do consumidor, não configuraria hipótese de incidência do ICMS, uma vez que não houve a efetiva circulação desta mercadoria.

Considerando esse raciocínio, o STJ sumulou entendimento que o ICMS incide sobre a energia elétrica que foi consumida, e não a que foi colocada a disposição. Assim, passou-se

²³ STJ - AgRg no AgRg no AREsp: 73585 GO 2011/0185999-0, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 28/05/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/06/2013.

a admitir, pela jurisprudência, que os consumidores de fato passassem, excepcionalmente, a figurar os pólos ativos das ações de repetição de indébito tributário para restituição de tributos indiretos, não dependendo da concessionária fornecedora de energia elétrica para tanto.

Dessa forma, formou-se precedente no sentido de que o contribuinte de fato teria sim legitimidade, em alguns casos específicos, para atuar como autor de ação de repetição de indébito tributário, buscando o ressarcimento de tributos que foram por ele indiretamente pagos.

Acredita-se que foi um sábio posicionamento dos tribunais, mediante análise de diversas jurisprudências, para que seja facilitada a efetividade dos mais diversos direitos, entre eles os patrimoniais, pelos cidadãos, no caso, contribuintes.

7 REFERÊNCIAS

- CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- NASRALLAH, Amal. Demanda contratada. Empresas podem pedir a restituição do ICMS incidente sobre a demanda de potência não utilizada. Tributário nos Bastidores. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.wordpress.com/2013/05/21/rep-dem/>>. Acesso em: 06 set. 2013.
- RIBEIRO NETO, José. Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará. 4. ed. Fortaleza: Fortes, 2011.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.