

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO  
CURSO DE DIREITO

GABRIEL ARAUJO LIMA

**ANÁLISE ACERCA DA LEGALIDADE OU NÃO DA INCIDÊNCIA DE ICMS  
SOBRE AS TARIFAS DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO E  
DISTRIBUIÇÃO NO CASO DAS COMPANHIAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

SÃO LUÍS

2018

GABRIEL ARAUJO LIMA

**ANÁLISE ACERCA DA LEGALIDADE OU NÃO DA INCIDÊNCIA DE ICMS  
SOBRE AS TARIFAS DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO E  
DISTRIBUIÇÃO NO CASO DAS COMPANHIAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão, como requisito para  
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientador(a): Prof. Felipe Costa Camarão

SÃO LUÍS

2018

**Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).  
Núcleo Integrado de Bibliotecas/UFMA**

LIMA, GABRIEL Araujo.

ANÁLISE ACERCA DA LEGALIDADE OU NÃO DA INCIDÊNCIA DE  
ICMS SOBRE AS TARIFAS DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO E  
DISTRIBUIÇÃO NO CASO DAS COMPANHIAS DE ENERGIA ELÉTRICA  
/

GABRIEL Araujo LIMA. - 2018.

47 p.

Orientador(a): Felipe Costa Camarão.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade  
Federal do Maranhão, São Luís, 2018.

1. Elétrica. 2. Energia. 3. ICMS. 4. Legalidade. 5.

Tarifas. I. Camarão, Felipe Costa. II. Título.

**GABRIEL ARAUJO LIMA**

**ANÁLISE ACERCA DA LEGALIDADE OU NÃO DA INCIDÊNCIA DE ICMS  
SOBRE AS TARIFAS DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO E  
DISTRIBUIÇÃO NO CASO DAS COMPANHIAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão, como requisito para  
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Aprovado(a) em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_, às \_\_\_\_:\_\_\_\_ horas.

Nota: \_\_\_\_\_ ( ..... )

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Fulano de tal (Orientador)

---

Examinador 1

---

Examinador 2

## AGRADECIMENTO

A Deus, dedico todo o agradecimento, por mesmo no mais silencioso dos momentos de minha vida, me fez vitorioso nesta jornada. A Ele, que colheu todas as minhas orações e às fez prosperar, no seu tempo certo, mesmo que neste caminho tenham ocorrido grandes dores, percalços e falhas, ainda sim, encontrou em mim virtude para fazer-se cumprir a dádiva de realizar este objetivo.

Grato a Ele por ter apresentado neste caminho pessoas incríveis que me auxiliaram em muito na minha formação como homem e como profissional, em especial, os colegas que entraram comigo no segundo semestre de 2011; todos os professores; os companheiros do tempo de PET-Direito; e em todos os lugares que estagiei, com destaque para o gabinete do Desembargador Raimundos Barros, onde tive minha primeira experiência e a mais marcante pelos ensinamentos de Dr. Flávio e Dr. Elisonete, pela atenção e pelo carinho.

Não poderia deixar de incluir nestes agradecimentos a todos os meus amigos, sejam aqueles de amizade desde o tempo de Reino Infantil e que estão comigo até hoje, Winicius, Alex, Rennan, Daniel, João Lucas, Cícero, Pedro, Leon e Noronha; sejam aqueles mais marcantes formados no Direito UFMA, Arthur, Camus, João Victor e Samuel, que hoje em dia, mantemos sempre contato apesar das vidas corridas.

Pereira e Misan Sara, muitas são as formas de apresentá-los, são os pais da mulher da minha vida, são meus amigos e possam dizer que são meus pais também. A gratidão por tudo é imensa, Deus os colocou em minha vida como uma grande benção, me apresentaram uma forma nova de me relacionar com o Senhor e desta forma o vosso povo é meu povo e o vosso Deus é o meu Deus e não os abandonarei jamais e havemos juntos, comigo, com vossa filha e com a casa de meus pais abrir um tempo novo de colheita em nome de Jesus.

Marco Antônio, Ana Claudia e Rafaella, não poderia ter nascido em família mais perfeita, o amor de vocês por mim se completa e posso contemplar as mais diferentes formas de ser amado, cuidado, acolhido e estimulado. Seja na entrega total de papai aos seus filhos e a sua casa, sempre buscando nos manter confortáveis; seja na disciplina e no carinho de mamãe; seja na preocupação redobrada de Rafa com todos e a sua forma “doce” de ser, mas sempre amorosa. Muito obrigado por jamais terem me deixado desistir e terem lutado comigo as batalhas mais difíceis.

Makerly, foste decisiva em toda esta conquista. Vieste iluminada trazendo coisas boas de quem eu era há algum tempo atrás e um estímulo imenso em ser melhor, em retomar as

rédeas da minha vida, voltar a acreditar em mim, no meu potencial e acima de tudo em ser feliz. Felicidade esta que tem amigo fiel em todos os nossos dias, sejam de alegria ou de tensão, mas teu amor me faz feliz, veio com cuidado, carinho, companheirismo e firme compromisso em construirmos uma vida juntos que nem mesmos nós imaginamos o que virá, no entanto, felizes de estarmos um ao lado do outro. Eu te amo e agradeço a Deus todos os dias por tê-la como amiga e como a mulher da minha vida, minha noiva amada e quero fazer muito feliz.

## RESUMO

O Poder de Tributar do Estado, tem suas bases no fato de o poder emanar do povo, que outorga a uma Assembleia Constituinte a competência para redigir uma Constituição Federal. Esta, por sua vez, determina as bases do ordenamento jurídico pátrio, apresentando suas estruturas, competências, poderes, garantias e direitos das pessoas. Neste diapasão, o Estado necessita gerar receita para desenvolver suas atividades e a forma fundamental disso acontecer é através do tributo. Este tributo deverá sempre ser precedido de lei, seja a própria constituição, seja lei complementar, por exemplo. Tendo início assim aos limites no poder de tributar, como o princípio da legalidade tributária. No entanto, os entes federados, os competentes em instituir os tributos, em algumas circunstâncias recaem em abusos no poder de tributar, podendo ocorrer situações como a bitributação ou dupla tributação, quando um ente tributante cobra dos tributos sobre o mesmo fato gerador. Diante dessa questão surge o debate nos tribunais acerca da legalidade ou não da cobrança de ICMS sobre a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição, já que a tarifa poderá não fazer parte do seu fato gerador. Há posicionamentos a favor e contra em turmas diferentes dentro do STJ, assim, busca-se analisar se há legalidade para que ocorra a tributação dessa forma.

**Palavras-chave:** Poder de Tributar. Legalidade. ICMS. Tarifas. Energia Elétrica. Base de cálculo.

## ABSTRACT

The State Tributary Power has its bases in the fact that the power emanates from the people, which grants to a Constituent Assembly the competence to draft a Federal Constitution. This, in turn, determines the bases of the legal order of the country, presenting their structures, powers, powers, guarantees and rights of the people. In this context, the State needs to generate revenue to develop its activities and the fundamental way of doing so is through tribute. This tax should always be preceded by law, be it the constitution itself or a complementary law, for example. Thus, beginning with the limits on the power to tax, as the principle of tax legality. However, federated entities, those responsible for instituting taxes, in some circumstances fall into abuses in the power to tax, and situations such as double taxation or double taxation may occur, when a taxing entity charges taxes on the same taxable event. Faced with this issue arises the debate in the courts about the legality or otherwise of ICMS collection on the Tariff for Use of the Distribution System, since the tariff may not be part of its generating fact. There are different positions in favor and against in the STJ, thus, it is sought to analyze if there is a legality for taxation to occur in this way.

Keywords: Power of Tax. Legality. ICMS. Rates. Electricity. Calculation basis.



## 1 INTRODUÇÃO

O tributo é uma obrigação de pagar, criada por lei, que impõe àqueles que fazem parte do Estado, um dever de adjudicar parcela de seus rendimentos e patrimônio a desenvolver receita para o Estado gerar sua manutenção e desenvolvimento (execução daquilo que é previsto constitucionalmente, como saúde, educação, segurança, política econômica, entre outras).

O termo tributo, origina-se do latim *tributum*, no sentido daquilo que é concedida ou rendida por obrigação, hábito ou necessidade. A origem dos tributos, mostra ser remota, como alguns estudos vêm indicando. Seu início, provavelmente, fora de forma voluntária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade.

Com o tempo, as contribuições ou ofertas passaram a ser obrigatórias, principalmente com o anseio dos povos em aumentar seus territórios, ocorrendo na ocasião em que os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. E seguindo esta, não tardou para que os líderes ou chefes de Estado, passassem a cobrar do povo, tomando mais forma de tributos como já se conhece hoje.

Foi na Grécia (século VII A. C.), que se instituiu o tributo administrado pelo Estado, com o formato que se tem atualmente, sendo a forma de adquirir receita para a construção de uma das maiores civilizações do mundo antigo e base, da civilização atual. Os romanos, tendo por base a formação tributária advinda dos gregos, perceberam usar os tributos para dominar outros povos, sem influir em suas culturas e gerando receita para sustentar e executar a expansão territorial tão pretendida por eles. Exemplo disso eram os imposto sobre importação de mercadorias e sobre consumo geral de qualquer bem.

Na Idade Média, a maioria das pessoas vivia nos campos. Perdeu-se um pouco a figura do Estado e houve a divisão em feudos, onde os senhores feudais obrigavam os servos a pagar tributos em forma da melhor parte de suas colheitas. Perceba-se, que aqui o imposto servia como forma de domínio e buscar atender às vontades e às necessidades dos senhores feudais, apenas.

Com o advento das cruzadas, na Inglaterra, Ricardo Coração de Leão deixou seu povo para comandar seus exércitos nas cruzadas e deixou governando em seu lugar João Sem Terra. Aproveitando-se disso, João Sem Terra aproveitou para formar seu próprio exército e com isso cobrava duas vezes mais tributos (importante destacar aqui um caso clássico de bitributação,

tema este como um dos pilares deste trabalho). Parte do dinheiro ia para sustentar as cruzadas e outra, para sustentar o novo exército de João Sem Terra, este sem pretensões de devolver o reinado a Ricardo.

Os nobres revoltaram-se contra essa cobrança abusiva e em 15 de junho de 1215, João foi obrigado a assinar a MAGNA CARTA, um tratado de direitos, mas principalmente de deveres, do rei para com os seus súditos. Portanto, esse foi um documento de grande importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos reis de instituir tributos (importante destacar aqui que existia o bom entendimento acerca do poder de tributar, mas que quando abusado, sofreu limitações, e neste caso, através do princípio da legalidade).

Na Idade Moderna, a significativa mudança na cobrança de tributos. No período das grandes navegações forçou os reis, fortalecidos pela criação dos Estados Nacionais, a cobrar tributos de seus súditos, reunindo fortuna em moedas de ouro e prata para que financiasse suas esquadras. Assim, nessa época se generalizou a cobrança de tributos em moeda e não mais em mercadorias, como ocorrera ao longo de toda a Idade Média.

No período dos governos absolutistas, o exemplo histórico mais notório da realidade econômica e social dessa era foi o Estado Nacional na França, de Luis XIV. O sistema tributário imposto por ele é famoso por seu despotismo ( *L. Etat c. Est moi* ou O Estado sou eu) e tinha por lema: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”. Onerado pelas constantes majorações tributárias que visavam à manutenção da corte (retomando perfil outrora vivido na Idade Média), o povo acabaria por reagir violentamente, deflagrando a Revolução Francesa (1789).

Os tributos neste período, foram um dos pilares de inúmeras revoluções ou movimentos de libertação. Como dos Estados Unidos em relação à coroa inglesa e do Brasil em relação à Portugal. Hoje em dia, nossa Constituição, como a de todos os países democráticos, garante os direitos dos contribuintes impondo limites ao poder do Estado de tributar e apresentando a via judicial, no eventual abuso deste.

O tributo tem hoje grande significado social, por ser o maior responsável pelo financiamento dos programas e ações do governo nas áreas da saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, entre outras. No entanto, é preciso zelar sempre para que os princípios constitucionais sejam observados e que os recursos arrecadados possam ser aplicados em obras e serviços que atendam às necessidades da população, como um todo, principalmente da parcela mais pobre.

Hoje, os tributos representam a principal fonte de arrecadação de receitas públicas de um Estado. O Conceito de tributo encontra-se expressamente previsto no Art. 3º do Código Tributário Nacional, "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

O tributo como *prestação*, já nos direciona a ideia de comportamento obrigatório e vinculando o seu descumprimento a uma sanção. A compulsoriedade do tributo, usada pelo legislador logo em seguida, advém do Estado agir investido de sua soberania no desempenho, da atividade financeira, sendo, portanto, o tributo uma receita legal.

Este caráter obrigatório, tem seu respaldo na origem de qualquer tributo, a partir de lei. Ressalta-se que o fato de o Estado agir no exercício do seu poder de império, não significa que a atividade tributária não tenha de ser desempenhada com submissão à lei. O Estado de Direito caracteriza-se principalmente pela submissão do Estado, como qualquer particular, à lei e a jurisdição no desempenho de suas atividades.

O tributo deve ser pago em dinheiro, não podendo ser liquidado o chamado crédito tributário através de outros bens. Cabe salientar, que quando expresso em lei, poderá haver o pagamento através de imóveis, muito comum quando depara-se com a via judicial de soluções conflitos.

O tributo, em hipótese alguma, deverá ter o condão de sanção de ato ilícito. Como leciona Bernardo Ribeiro de Moraes, "A ação típica que obriga a multa fiscal tem fundamento diverso da ação típica que origina o tributo. Quanto à multa fiscal, comete-se ação antijurídica, contrária à lei; para o tri-buto, comete-se ação jurídica". Já Ricardo Lobo Torres aborda a temática da seguinte forma:

"Mas as penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra prática de atos ilícitos, sendo destinado de qualquer intenção de con-tribuir para as despesas do Estado. O tributo ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do cus-to/benefício".

Destarte, diante das necessidade públicas, de cunho coletivo, o tributo corresponde a obrigação da sociedade, em especial dos cidadãos, em contribuir para com as receitas dos Estado, e portanto este possa satisfazer as necessidades, como saúde, educação, segurança, entre outros.

Sendo assim, este trabalho visará analisar de início, o poder de tributar, tendo como ponto de partida, a Constituição Federal. Posteriormente, analisar os fundamentos e o sentido da tributação deste poder estatal em criar tributos para alimentar suas receitas. Feito isto, buscará compreender o surgimento dos limites a este poder de tributar, qual a sua necessidade e como é feita, tal limitação através do princípio da legalidade.

Por fim, de forma mais específica, chegar a questão que se busca analisar com mais afinco: É legal a incidência de ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição nos casos das companhias de energia elétrica?

O Estado pode exigir tributos de seus cidadãos, em virtude de sua soberania, que a doutrina denominará o poder de tributar. É um poder resultante e consubstanciado nas normas de Direito Público, com o intuito de arrecadação financeira para o Estado, como forma de interferência no domínio público, buscando regular determinados setores da economia (conceito este mais contemporâneo).

No entanto, a Constituição Federal do Brasil, adianta-se e entende que poderão ocorrer abusos, a este poder de tributar e como forma de preveni-los com as limitações ao poder de tributar. Constituem-se, em normas constitucionais que não conferem competências positivas para tributar, mas em dispositivos que visam impedir as situações por elas descritas, ou seja, que sejam utilizadas pela força tributária do Estado, como poderá a necessidade de lei anterior para criar-se tributo.

E diante daquilo descrito na Constituição e na legislação, ou seja, em respeito aos limites impostos pelo princípio da legalidade, ainda surgem casos a serem analisados sobre a sua legalidade ou não, como é a bitributação. Ela é a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa, no caso deste trabalho, o Estado e as Companhias de Energia Elétrica.

No sistema tributário brasileiro, tal prática é vedada, pois que cada fato só poderá ser tributado por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente e diante disso questiona-se sobre a legalidade da incidência do ICMS sobre as tarifas pagas as Companhias de Energia Elétrica pela transmissão e distribuição da energia elétrica. Analisar se recai sobre a proibição da bitributação ou não, podendo configurar o lançamento de dois tributos sobre a mesma coisa.

## **2 DO PODER DE TRIBUTAR**

Dentro dos ditames financeiros, para que uma empresa consiga existir, se manter, exercer suas atividades e se desenvolver, é necessário que ela venda, ou seja, gere receita. Para o Estado não é diferente, no entanto, de acordo com a Constituição Federal, a exploração direta de atividade econômica só será permitida de forma excepcional.

Diante disso, frente a necessidade de gerar receita e haver despesas na manutenção da “máquina pública” e da execução de suas atividades constitucionalmente apresentadas, desenvolve-se a tributação como via de acesso do Estado a recursos financeiros. Hoje, os tributos representam a principal fonte de arrecadação de receitas públicas de um Estado.

Assim, tendo por suporte a sua soberania e desta forma, a capacidade de criar poderes para suprir as suas necessidades em atender ao interesse coletivo pela via da lei e consubstanciado na autoridade para impor, exige tributos de seus cidadãos. Além da arrecadação, o poder de tributar também surge na atualidade como interventor do Estado na economia, buscando regular vários setores.

### **2.1 O Estado e o Poder de Tributar na Constituição Federal**

Diante dos agrupamentos sucessivos e cada vez maiores é que se chegou ao desenvolvimento do Estado tal qual evidencia-se hoje. Seu intento primordial é de que o homem possa socializar com outros em razão da cooperação através de conhecimento e produção para supressão das necessidades recíprocas. Para isso, regulamenta a vida em sociedade, visando que sua finalidade seja desenvolvida de forma organizada.

Assim, o Estado é a representação máxima da organização humana, nos âmbitos político, social e jurídico. Para ter a capacidade de desenvolver estes três pontos é necessário o poder, e surge imperioso analisa-lo sempre a partir da óptica da figura da Soberania. É nela que reside a relação do Estado e do Poder.

A soberania parte de um conceito mais político, sendo a plena eficácia do poder, sendo conceituada como “o poder incontestável de querer coercitivamente e de fixar as competências”<sup>1</sup>. Aqui, inicialmente não se questiona a legitimidade do poder soberano, tendo

---

<sup>1</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos da teoria geral do Estado. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

por anseio apenas meios para impor suas determinações, "uma autoridade superior que não pode ser limitada por nenhum outro poder" (MALUF, 2009.p. 29).

Este conceito foi aprimorado para um viés mais jurídico, em que a soberania é poder jurídico utilizado para fins jurídicos, já que todos os atos estatais estão enquadrados juridicamente, "o poder de decidir em última instância sobre a atributividade das normas" (DALLARI, 2011. p. 86). O que se atribui de mais moderno para a soberania, é um mesclar da conceituação jurídica com traços da política, como bem assevera o douto autor Miguel Reale.

A soberania não é a expressão de um poder de fato uno, nem absolutamente submetida ao direito, já que reside, segundo o autor, em não contrariar os fins éticos de convivência, compreendidos dentro do que se fala em bem comum, lhe sendo possível usar da coação para impor suas decisões, ou seja, "o poder de organizar-se juridicamente e de fazer valer dentro de seu território a universalidade de suas decisões nos limites dos fins éticos de convivência"<sup>2</sup>.

Portanto, entende-se que a significação da soberania é de que o poder é exercido sobre os indivíduos, que são a unidade elementar do Estado, e que estes sempre estarão sujeitos a este poder soberano estatal. Primeiro, porque a soberania é independência, tendo o conhecimento que poderão existir poderes iguais, mas jamais superiores, o que demonstra a índole exclusivamente política trazida no contexto histórico. O seu disciplinamento jurídico contribuiu para estabelecer quanto a sua aquisição, seu exercício e sua perda, ficando clara a sua evidente utilidade prática ao contribuir para a formação de uma nova consciência, que repudia o uso arbitrário do poder.

Esclarecidos a importância do conceito de Estado e ainda mais, o conceito de soberania, diante do que será trabalhado mais à frente, cabe enfrentar a temática do exercício das intenções precípua do Estado, que é a sua destinação a assegurar as condições universais de ordem social, prestando serviços (públicos) ao cidadão. Para que isso ocorra, é preciso que o Estado adquira recursos pecuniários.

De acordo com a lição de Rubens Gomes de Sousa<sup>3</sup>, isso acontece em três maneiras: a receita, em que há a captação de recursos, podendo ser de forma impositiva ou criados diretamente pelo Estado; a gestão, ao se administrar tais recursos e a conservação do

---

<sup>2</sup> REALE, Miguel. Teoria do Direito e do Estado. 2. ed. São Paulo: Ed. Martins, 1990. (p.127)

<sup>3</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Competência de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1994. (p. 5).

patrimônio; e a despesa, que ocorre justamente no que fora tocado no parágrafo acima, ao se empregar os recursos para a realização dos fins estatais.

Com vistas a receita pública, em um enfoque orçamentário, o autor Sergio Jund, ao tratar especificamente da matéria, conceitua que esta é o recebimento e ingresso auferido pelo ente público com o fim de se aplicar em gastos operacionais e de administração, ou seja, todo recurso obtido pelo Estado para cumprir a responsabilidade adquirida com as despesas públicas.

No Estado brasileiro, segundo a Lei 4.320/64, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, esta receita pública orçamentária divide-se em receitas correntes e de capital, conforme seu art. 11. No §1º deste artigo, ele apresenta o conceito de receita corrente como:

“São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes”.

Portanto, as receitas correntes são os recursos advindos das atividades operacionais, ou seja, das receitas efetivas, derivadas ou originárias, que podem ser de natureza tributária, patrimonial, industrial, transferências correntes, entre outras. Neste caso, ainda se inserem as receitas provenientes de órgãos, fundos, autarquias, entre outras, que ao fornecer materiais, bens e serviços, recebimentos de tributos, em que supriram as despesas geradas pelas próprias entidades.

As receitas de capital, previstas no §2º do art. 11 da Lei 4.320/64 diz que elas:

“São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”.

Assim, resultam de operações de crédito (como, constituição de dívida), alienações de bens (componentes do ativo permanente do Estado), recebimento de dívidas (por exemplo, amortização de empréstimos) e auxílios recebidos pelo órgão ou entidade.

Outra classificação importante acerca da receita pública, que contribuirá onde se pretende alcançar neste trabalho, é a sua divisão entre receita originária e derivada. A primeira é resultante da venda de produtos ou serviços, ao se explorar o patrimônio público, na ocasião em que o Estado se porta como particular. Já no caso dela ser derivada, ocorre em virtude do exercício de sua autoridade coercitiva, ao exercer o seu poder de tributar e arrecadar através de

tributos. Neste caso inserem-se as multas, e ambas as figuras se sujeitam às limitações provenientes do poder de tributar, como a legalidade e a anterioridade.

Por conseguinte, nesta linha, o poder de tributar surge, como foram apresentado na Introdução deste trabalho no seu contexto histórico, como forma de suprir a necessidade de ingresso de capital na receita pública orçamentária, classificada como natureza corrente e derivada, usando-se de sua soberania para criar este poder frente a necessidade de exercício das intenções precípua do Estado, com fins de gerar recursos financeiros de forma legítima a partir de um disciplinamento jurídico para se evitar arbitrariedades.

### 2.1.1 O fundamento do Poder de Tributar

A fim de desenvolver de forma mais pormenorizada o Poder de Tributar, como se pode concluir, ele surge nas bases conceituais do Estado e na consecução das suas finalidades, já que este assume uma série de responsabilidades perante os cidadãos. Assim, com a necessidade de fontes para remunerar essas atividades exercidas pelo Estado, que inclusive, são com foco no bem comum (interesse público), buscam arrecadar recursos financeiros para realizar tais operações estatais.

Tratando-se do Brasil, anterior a Constituição de 1988, o Estado poderia exercer atividades como se particular fosse, como atividades empresariais, tendo direito a receitas públicas originárias, lembrando, aquelas receitas fruto do próprio patrimônio do Estado e sua exploração.

Na Constituição de 1946, no art. 146 previa que, mediante lei especial, a União poderia **intervir** no domínio econômico e **monopolizar** determinada indústria ou atividade com base no interesse público e com limite os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Já na Constituição de 1967, estabeleceu no §8º do art. 157, a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não pudesse ser desenvolvido com eficiência no regime de competição. O art. 163 estabelecia a primazia da iniciativa privada na exploração da atividade econômica, a qual deveria ser estimulada e apoiada pelo Estado, que poderia exercer diretamente a atividade econômica para suplementar a atividade desempenhada pela iniciativa privada.

Portanto, nestas duas constituições anteriores a 1988, o Estado brasileiro poderia intervir no domínio econômico e monopolizar determinadas indústrias ou atividades com base no interesse público ou motivo de segurança nacional ou para organizar determinado setor, tendo por base sempre a lei. Destacando o art. 163 da Constituição de 67 em que assegurava a participação do Estado brasileiro no exercício direto da atividade econômica para suplementar. Interessante, porque aqui o Estado receberá sua receita de forma originária da atividade econômica exercida. O que é um pouco diferente na atual Constituição de 1988.

Com a Constituição de 1988, assume-se uma postura social-democrata com vista ao liberalismo, tendo por principal norte a livre iniciativa, como bem assevera Eros Roberto Grau:

[a] ordem econômica na Constituição de 1988 consagra um regime de mercado organizado, entendido como tal aquele afetado pelos preceitos da ordem pública clássica (Geraldo Vidigal); opta pelo tipo liberal do processo econômico, que só admite a intervenção do Estado para coibir abusos e preservar a livre concorrência de quaisquer interferências, quer do próprio Estado, quer do embate econômico que pode levar à formação de monopólios e ao abuso do poder econômico visando aumento arbitrário dos lucros – mas sua posição corresponde ao do neo-liberalismo ou social-liberalismo, como a defesa da livre iniciativa (Miguel Reale); (note-se que a ausência do vocábulo ‘controle’ no texto do art. 174 da Constituição assume relevância na sustentação dessa posição; a ordem econômica na Constituição de 1988 contempla a economia de mercado, distanciada porém do modelo liberal puro e ajustada à ideologia neo-liberal (Washington Peluso Albino de Souza); a Constituição repudia o dirigismo, porém acolhe o intervencionismo econômico, que não se faz contra o mercado, mas a seu favor (Tércio Sampaio Ferraz Júnior); a Constituição é capitalista, mas a liberdade apenas é admitida enquanto exercida no interesse da justiça social e confere prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado (José Afonso da Silva) (GRAU, 1998, p. 212-213).

No art. 173 da Constituição Federal estabelece que o Estado brasileiro, em caráter excepcional, exerce atividade econômica, sendo por prioridade o que se aduz nos artigos posteriores, as atividades de regular a economia e prestar serviços públicos, como assim segue do referido artigo “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

Assim, a atuação direta do Estado como agente produtivo deverá ser excepcional, com a atuação do Estado na economia como agente normativo, prestador de serviços públicos, sancionador de condutas lesivas à ordem econômica, entre outras. Neste interim, já afirmou o STF:

“É certo que a ordem econômica na Constituição de 1988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais”. (STF, ADI nº 1.950/SP, Rel. Min. EROS GRAU, j. em 3/11/2005, DJ de 2/6/2006).

Diante da excepcionalidade da atuação direta do Estado na economia, como agente ativo, se fez necessário buscar uma alternativa diferente, que foi o aumento da carga tributária, desenvolvendo a sua receita derivada de patrimônio dos particulares. Assim, a tributação se tornou a principal forma de arrecadação financeira do Estado para que como, já fora abordado, possa executar suas responsabilidades e funções perante os cidadãos.

O Estado desenvolve a obrigatoriedade de todos ao pagamento do tributo, para não contar com o espírito solidário dos cidadãos, no entanto, sem deixar de respaldar tal obrigação no “no taxation without representation” (da Carta Magna de João Sem Terra), já que todos os tributos são fruto da aprovação popular, pelo princípio da legalidade; portanto, os cidadãos indiretamente têm representatividade na discussão e consentimento daquilo que irão pagar.

## **2.2 O sentido da tributação**

O sentido da tributação está ligado a função dos tributos, onde no Brasil, os tributos podem ter a função fiscal, extrafiscal e numa doutrina majoritária considera-se a parafiscalidade neste contexto. Importe adiantar, que em todos os tributos, existirá sempre um traço de cada uma destas funções, podem ter um pouco mais características de um ou de outro, sendo mais típico ou atípico, mas ambas aparecerão no tributo, já que a partir do momento que altero uma função, ela repercutirá em outra.

A função fiscal se dá quando o objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Como o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Como bem apresenta J.R. Caldas Furtado “fiscal, quando a sua função precípua for carrear recursos financeiros para o Estado. A Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF) é um exemplo claro de tributo que foi instituído com esse objetivo”<sup>4</sup>.

A extrafiscal quando o objetivo é interferir no domínio econômico, buscando regular determinados setores da economia. As mudanças no Imposto sobre Produtos Industrializados possuem essa função. Como autor Alexandre Mazza expõe “É a utilização do tributo para atingir objetivos de ordem social ou política contemplados no ordenamento jurídico, ou seja, sem finalidade imediatamente arrecadatória”<sup>5</sup>. Portanto, além da função arrecadatória ou fiscal, o que corrobora com o que fora exposto inicialmente, destina-se a regular a economia,

---

<sup>4</sup> P. 321.

<sup>5</sup> P. 65.

desenvolvendo mecanismos que induzem ou incentivam o potencial contribuinte em uma ou em outra direção.

Sobre isso, existe o tributo extrafiscal proibitivo, com alíquotas mais, com a intenção de inibir ou frear certas atividades econômicas, que, embora lícitas, são consideradas nocivas à sociedade, como é o caso da produção e venda de cigarro. O tributo extrafiscal proibitivo é apresentado como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, algum ato ou fato permitido pelo ordenamento jurídico, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.

Podem ser citados como exemplos típicos de tributos extrafiscais, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro. A finalidade extrafiscal desses impostos é a razão da Constituição ressalvá-los do princípio da legalidade tributária. Assim, o art. 153, §1º, da CF determina que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos mencionados impostos.

Outro exemplo de tributo extrafiscal é o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (CF, art. 182, § 4º), que pode ser exigido nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (CF, art. 156, § 1º). Assim, o IPTU progressivo no tempo não visa precipuamente a fornecer mais recursos aos Municípios, mas tem por escopo primeiro ser utilizado como instrumento de intervenção do poder público no domínio social, compelindo o proprietário de imóvel urbano a promover o seu adequado aproveitamento de acordo com o plano diretor da cidade, em razão da função social da sociedade (CF. art. 182, § 2º).

Por conseguinte, a função primordial é a fiscal, na supressão financeira estatal com recursos necessários para a realização dos seus fins. A segunda função é a extrafiscal, ao intervir no mercado, regulando a disponibilidade e os preços dos bens no mercado interno, atuando na interferência como facilitador ou dificultador, como esclarece o art. 146-A da Constituição Federal que diz a “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

A parafiscal, trazida como função por autores como Hugo de Brito Machado, é quando ocorre a delegação legal da capacidade administrativa para arrecadar e fiscalizar tributos, pela pessoa política (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios), mediante lei, para

terceira pessoa (de direito público ou privado), de forma que esta arrecade o tributo e possa se utilizar destes recursos auferidos para a consecução de sua finalidade.

Compreenderá também as garantias e os privilégios processuais que são de competência da pessoa jurídica de Direito Público que usar-se da delegação. Em termos de competência, importa destacar que não haverá qualquer impacto neste condão, de acordo com o art. 7º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Exemplo deste tipo de função é a anuidade paga ao Conselho de Classe como a contribuição anual paga pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e o ITR referido no art. 153, §4º, inciso terceiro da Constituição Federal que fala em técnica de repartição de receita.

Outra classificação quanto a função que cabe apresentar de forma breve é dos tributos baseados na finalidade da sua instituição, de acordo com Luís Eduardo Schoueri que são a função distributiva, relacionada a com a distribuição de renda para redução das desigualdades sociais; função alocativa ou indutora, vinculada com a indução de comportamentos dos agentes econômicos; e a função estabilizadora, tendo em vista que o sistema tributário deve promover um equilíbrio geral da economia<sup>6</sup>.

### **3 DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR**

O Estado ao exercer a sua vontade soberana no tocante a arrecadação por meio do poder de tributar, se vê tendo-a superior a todas a vontades demais, sendo assim importantíssima autolimitação da soberania, assumindo obrigações de aplicação de normas internas que lhe sujeitem voluntariamente a alguns limites, afim de que se evite abusos.

---

<sup>6</sup> Luís Eduardo Schoueri, p. 33.

Neste diapasão, os limites ao poder de tributar surge com vistas as garantias constitucionais dos contribuintes presentes na Constituição Federal, a fim de evitar as arbitrariedades que poderão vir pela força tributária estatal.

Dos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, apresenta-se direitos e benefícios de ordem protetora aos cidadãos, trazendo segurança jurídica aos contribuintes, ao limitar a ação estatal de buscar receitas públicas através de tributos. Nestes dispositivos fica claro que a Carta Magna se utiliza de duas formas de limitação ao poder de tributar, são os princípios e as imunidades. Este trabalho, irá se ater aos princípios, que assim seguem.

Os princípios estão no rol das garantias fundamentais, constituem-se, destarte, como cláusulas pétreas, já que como apresenta o do art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – direitos e garantias fundamentais”. Portanto, nem a emenda constitucional terá poderes para alterar no tocante a força dos princípios aqui apresentados. Importante destacar, que de acordo com o Supremo Tribunal Federal, os princípios que não aparecerem no art. 150 da Constituição Federal, não serão cláusula pétrea. O Supremo Tribunal Federal tratou este tema na ADI 712-2/DF (DJU 19-2-93), como segue abaixo:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

Cabe destacar, que este formato trazido pela Constituição de 1988 de garantias ao buscar resguardar o mínimo ao contribuinte, é um aprimoramento, como assinala Nelson Nery Junior, do sistema de *checks and balances* das relações entre Estado e indivíduo.

Outro ponto que importa, é abordar acerca de sua regulamentação por lei complementar (que será abordada com maior abrangência mais à frente no trabalho), como estabelece no art. 146, II, da CF, “cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Assim, sendo necessária a promulgação de lei com o intento de viabilizar a concretização de qualquer princípio tributário tal lei deve ser uma lei complementar, vedada a edição de medida provisória com esse fim (art. 62, § 1º, III, da CF).

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberam da Carta Magna o poder para estabelecer seus tributos. Este poder possui suas limitações, como já se assinalou, da mesma forma que existem as competências para instituição, existem os limites ao poder de tributação.

Este rol de normas e garantias com intenção limitadora, surge com o condão de proteger a parte mais fraca nesta relação tributária, que é o contribuinte, sendo assim, a Constituição visa resguardar os cidadãos diante de uma ordem prática, já que se fala em pecúnia e poderá influir no devido usufruto de uma vida digna.

Os limites constitucionais a tributação assim, segundo Nelson Nery Junior, divide-se em materiais e formais. Os limites materiais têm relação com o objeto e o conteúdo do poder tributário, ligados a considerações de justiça fiscal, já que ao se falar em Estado de Direito, fala-se na consecução da justiça, evitando arbitrariedades de poder, buscando ao máximo a segurança jurídica. Neste ponto estão a vinculação aos direitos fundamentais, principalmente no da dignidade da pessoa humana, “posto que a todo cidadão deve ser assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade” (NABAIS apud NERY, p. 769. 2012).

Os limites formais referem-se a quem tributa e a como tributa. Como foi apresentado, o Estado tem limites materiais com foco na dignidade da pessoa humana e persecução da justiça fiscal. E tem-se no princípio da legalidade “o instrumento único e válido para o Estado de Direito de revelação e garantia da justiça tributária” (XAVIER apud NERY, p. 767. 2012). A lei e somente ela, como assinala o art. 150, inciso I, deve definir os tipos tributários. Vale ressaltar que a legalidade vincula a todos os poderes do Estado, sendo fundamental sua observância na instituição, aumento, exonerações, fiscalização e cobrança de tributo.

Essa relação estável se dá de modo que jamais poderá ser exigido pelo Estado tributo que ultrapasse os limites legais, sob pena de ser considerado confisco tributário em virtude da invasão patrimonial além do permitido em lei.

### **3.1 Do Princípio da Legalidade tributária**

Na essência do Estado Democrático de Direito, tem-se por uma de suas vigas mestras a subordinação a um ordenamento jurídico legítimo. Assim, o respeito a este, implica no Princípio da Legalidade, cabendo destacar, que em um contexto democrático. Importante este grifo, já

que o Princípio da Legalidade, também é pilar no Estado de Direito, no entanto é permitido a este formato reger-se mediante leis que usam por critério a força e não a legitimidade, como por exemplo, em regimes ditatoriais.

A Legalidade em seu sentido democrático é o exercício de poder mediante a lei justamente exercido, ou seja, o rigor à lei formal, quando o processo legislativo previsto na Constituição produz ato legislativo emanado dos órgãos de representação popular.

Portanto pode-se dizer que o Princípio da Legalidade legitimamente exercido é a submissão e o respeito à lei ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador, que atuou dentro dos ditames constitucionais relativos ao processo legislativo e este como representante do povo. Neste diapasão, um poder amplo e geral sobre qualquer espécie de relações que a Constituição outorga ao Poder Legislativo.

Como nota-se no inciso II do art. 5º da Constituição Federal do Brasil que versa:

“Todos são iguais **perante a lei**, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão **em virtude de lei**;”  
(GRIFO)

Os dois termos grifados propositalmente são para apresentar a importância do princípio da legalidade, configurado pelo termo “lei” e a sua importância no contexto da Segurança Jurídica. Ao que pesa primeiro a isonomia de tratamento de todos, não existindo distinções de qualquer natureza, desde que respeitados os direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Assim, o Estado mediante a Constituição assegura que prezarà pela não ocorrência de diferenciação de tratamento.

E neste contexto isonômico, reside elementos essenciais da providência impositiva, que deverão constar na lei, como bem assevera José Afonso da Silva: “Só a lei cria direitos e impõe obrigações positivas ou negativas, ainda que o texto constitucional dê a entender que só estas últimas estão contempladas no princípio da legalidade”<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> (DA SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.)

Por conseguinte, resguarda o cidadão de imprevisibilidades, sendo o princípio da legalidade uma garantia constitucional para assegurar ao particular a prerrogativa de repelir injunções, discricionariedades que lhe sejam impostas por via que não lhe seja a lei.

Diante da atividade estatal de tributar, substanciada na obediência ao princípio da legalidade e no respaldo de anterioridade que dele advém, busca-se gerar a segurança jurídica a todo o sistema jurídico, evidenciando-se como garantia constitucional do contribuinte em forma de limitação do poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo, *sem lei* que o estabeleça, de acordo com o inciso I do art. 150 da Constituição Federal.

A lei regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar, atuando como modeladora, que cria restrições a aplicabilidade e eficácia dos princípios constitucionais de tributação, que mesmo plenamente eficazes, precisam tomar forma de lei para serem melhor aplicados e sintonizados a todo o sistema jurídico nacional.

Como já assinalado, os princípios constitucionais de tributação subordinam o sistema tributário nacional, porque são garantias constitucionais dos contribuintes, como reconhece o art. 150 da Carta Magna, implicando limitações ao poder de tributar, apresentando vedações da Constituição às entidades tributantes.

Estes princípios, classificam-se em gerais (referem-se a todos os tributos e contribuições do sistema tributário), especiais (previstos em situações específicas), específicos (pertinente a um determinado tributo) e as imunidades tributárias. Os princípios gerais subdividem-se em expressos e decorrentes, ensejando na ceara dos princípios gerais expressos o princípio em questão, o da legalidade.

Os princípios constitucionais tributários possuem um caráter limitador, mas de forma mais generalista, mais ampla, como descreve a classificação acima, almejando fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos demais tributos, não viabilizando de maneira absoluta a atividade tributária. Definem circunstâncias e critérios que a podem tornar inconstitucional. Na Constituição Federal do Brasil, estão presentes nos artigos 150, incisos I a V; 151, incisos I e; 152.

Além dos referidos princípios, existem as limitações tributárias propriamente ditas, que são vedações ao consagrarem autênticas imunidades, significa dizer que subtraem atos, pessoas, ou coisas à força tributária do Estado. Estão previstas nos artigos 150, inciso VI e; 151. No

inciso VI do artigo 150, tem-se a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instruir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, sendo extensiva dentro destes termos, às autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, exclusivamente quando for vinculado às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

A mesma vedação cabe aos templos de qualquer culto; aos partidos políticos, incluídos aí suas fundações; às entidades sindicais de trabalhadores; às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos; livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Ressaltando-se o cumprimento aos requisitos da lei e naquilo que for relacionado com as atividades essências das seguintes entidades mencionadas.

Já o art. 151, veda à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Assim, pelo que fora apresentado supra, as limitações constitucionais ao poder de tributar ou Imunidades tributárias são:

“(…) àquelas normas constantes na Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado”<sup>8</sup>.

Ou seja, as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação das competências das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos.

Um exemplo disso é a norma outorgadora de competência que afirma sobre a licitude do Estado cobrar impostos sobre os produtos industrializados, se conflitar com a limitação constitucional ao poder de tributar que diz ser proibido ao Estado instituir impostos sobre o livro, resultando assim, que à lei só é facultado criar imposto sobre todos os produtos industrializados, salvo o livro. Neste caso, havendo a ousadia de ir além, estendendo o tributo, estaria agindo sem competência, em desacordo com a Constituição Federal e portando infringindo a lei e suas bases no princípio da legalidade e gerando insegurança no ordenamento jurídico.

---

<sup>8</sup>BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

Como bem assevera Sacha Calmon, o princípio da legalidade é o princípio fundante dos demais, tendo basicamente seu surgimento de forma clara no Direito Tributário na Magna Carta foi o primeiro texto escrito que exigiu a autorização dos contribuintes para permitir a cobrança de tributos, mesmo que anterior a ela, por força do Direito Consuetudinário, o rei já cobrasse valores de seus vassallos para o custeio de suas vidas extremamente caras. Aqui, os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção de aprovação prévia dos súditos para a cobrança de tributos.

Esta regra se espalhou pelo mundo, sendo dirigida ao legislador, ao intérprete e ao aplicador da lei, restando claro o fundamento básico do princípio da legalidade tributária e com ele a segurança jurídica. A evolução do princípio da legalidade tributária no direito brasileiro é dividido em dois momentos, um anterior a 1988 e outro posterior a Constituição Federal do referido ano. No momento anterior, correspondente ao período colonial até a Constituição Federal de 1967, que fora emendada em 1969 e vigorou até a entrada em vigor da Constituição de 1988.

Neste período os tributos eram geralmente aprovados por períodos definidos e o princípio da legalidade só surgiria na Constituição de 1891, sendo restrito aos impostos e apresentada no rol da declaração de direitos, conforme seu art. 72, §30º, que enunciava “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”.

Já em 1934, a legalidade é apresentada nas disposições gerais, mais especificamente no seu art. 17, alínea VII. Durante a ditadura, de 1937 a 1945 não houve leis, deixando a cargo de decreto-lei disciplinar acerca dos impostos. Em 1946, já a reintegração do princípio da legalidade como consta no art. 141, §34, que assim dispunha “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”, destacando que aqui não se destinava apenas aos impostos, mas usando o termo “tributo”. Importante destacar, que este enunciado vigorou até a Constituição de 1969.

Na atual Constituição do Brasil, o princípio da legalidade tributária está apresentado no art. 150, inciso I, que diz: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Assim, a simples existência desse princípio bastaria para deixar claro que nenhuma imposição tributária é possível sem uma lei que a determine, posicionando-se de forma clássica pelos princípios constitucionais, diante da preocupação em assegurar ao

indivíduo o mínimo que não pode ser violado, o texto constitucional apenas refere-se a “exigir ou aumentar”.

Diante disso, o princípio da legalidade tributária na Constituição Federal de 1988 tem como óbice de determinar ao Estado que deverá sempre buscar a justiça fiscal ao exercer seu poder de tributar. O *core* da justiça no âmbito tributário está, primeiramente, em deixar claro que a lei tributária tem de tratar os cidadãos de igual modo, conforme o art. 5º. Esta igualdade anunciada anteriormente, dentro do Direito Tributário deverá partir do critério da capacidade econômica.

Assim, como visto no inciso I, art. 150 da Constituição, a lei, e somente ela, deve definir os tipos tributários e suas respectivas instituições, aumentos, fiscalizações, cobranças ou exonerações, vinculando todos os poderes do Estado.

O próprio Código Tributário Nacional já surge como principal ponto de partida do sistema tributário nacional, ao instituir as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar, com fulcro no art. 5, XV, b da Constituição Federal de 1965.

Na Constituição atual o Sistema Tributário Nacional tem sua delimitação básica expressa entre os artigos 145 a 162. Importante destacar, que o princípio da legalidade só se apresentará com mais clareza no momento em que se insere nas limitações ao poder de tributar. Neste ponto, tem-se por intento apresentar mais detalhadamente o princípio da legalidade tributária na sua forma da reserva legal, mas restrito do que amplitude do citado no parágrafo acima.

Assim, no que surge no Código Tributário Nacional para especificar ainda mais a importância do princípio da legalidade tributária trazido na Constituição, o seu art. 97 expressa, conforme consta em seu enunciado que assim o diz:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Portanto, confirma-se ainda mais que nenhum tributo será instituído, majorado ou reduzido, terá definido seu fato gerador, terá a fixação da sua alíquota e base de cálculo que não seja pela via da lei.

O Código Tributário Nacional normalmente utiliza a expressão “lei” em seu sentido restrito, ou seja, lei é a norma geral e abstrata editada pelo ente político competente, respeitando o processo determinado na Constituição Federal. A expressão “legislação tributária” é, por conseguinte, as leis, os decretos e outros atos normativos, segundo o art. 96 do CTN.

Neste diapasão, o princípio da legalidade tributária no sistema tributário será expresso pela lei, que ao instituir o tributo obrigatoriamente deverá explicitar o fato tributável, a base de cálculo, a alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido, os critérios para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, o sujeito ativo (se diverso da pessoa pública que emanou a lei, consoante o art. 146, III, a da Constituição).

Deve haver a fixação dos elementos essenciais do tributo, os fatores que influam no *an debeat* (quem deve) e no *quantum debeat* (quanto deve). Seguindo o caminho do parágrafo anterior, o fato tributável entende-se o fato gerador, a hipótese de incidência, a descrição contida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. Além disso, o fato impositivo, a situação que, constatada, impõe a alguém a obrigação de pagar tributo.

A base de cálculo servirá para quantificar, para dar a dimensão do tributo, sendo necessária uma correlação lógica entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, que em conjunto identificam a espécie do tributo (a denominação, como traz o art. 4º do CTN, é irrelevante). A alíquota é o percentual que multiplicado pela base de cálculo permite o resultado do quanto se deve.

Crítérios para a identificação do sujeito passivo, sendo este aquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação principal ou acessória. A obrigação principal é o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária. A obrigação acessória é a obrigação diversa do dever de pagar tributo, é a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar alguma coisa no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (preencher guias, exibir livros etc). O sujeito ativo,

o detentor da capacidade tributária é a pessoa a quem a lei atribui poderes de arrecadar, administrar e fiscalizar os tributos.

### **3.2 Legislação Tributária**

No art. 96 do Código Tributário Nacional conceitua Legislação Tributária como sendo “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Como se pode notar, a “legislação tributária”, constitui-se do conjunto das regras que abordam os tributos e das relações jurídicas. Deste modo, há a abrangência não só a lei tributária, mas também os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, as disposições constitucionais, os convênios interestaduais e outros atos jurídicos inerentes aos tributos e suas relações jurídicas.

Deste modo, dando continuidade a análise do tema, a lei é como o principal pilar da legislação tributária, posto que somente ela poderá instituir tributos, ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos dispositivos legais; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Quanto da vigência das leis tributárias, observa-se nos arts. 101 a 104 do CTN. O art. 101 determina que a vigência no tempo e no espaço da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ou seja, a eventual lacuna do CTN deverá ser suprida com auxílio dos arts. 1º a 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/42). A extraterritorialidade da legislação tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, só acontecerá sob a existência de convênio que dispuser acerca da participação, ou ainda nos termos do CTN e das normas gerais expedidas pela União, de acordo com o art. 102.

Em regra, não existem efeitos retroativos na legislação tributária, aplicando-se apenas os fatos gerados futuros e aos pendentes, nos moldes do art. 105 do CTN. Por outro lado, o art. 106 dispõe sobre exceções a esta regra, no sentido da aplicação da lei tributária a fatos pretéritos nos casos quando seja expressamente interpretativa; tratando-se de fato não definitivamente

julgado, quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

A acerca da interpretação e integração da legislação tributária, nos arts. 108 a 112 do CTN, se tem que a primeira é a determinação do sentido e do seu alcance; a segunda é sobre os meios jurídicos idôneos para preencher lacunas, solucionando casos não expressamente apresentados na lei tributária.

Cabe destacar, que a integração se utiliza de instrumentos oferecidos pelo próprio sistema jurídico, para suprir a ausência de norma específica para regulação de determinado caso, preenchendo as chamadas lacunas da lei. Nos termos do art. 108 do CTN, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, nesta ordem a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, a equidade.

Esmiuçando acerca da lei, por agora, ela deverá ter obrigatoriamente, de acordo com o art. 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal, o fato tributável, a base do cálculo, a alíquota ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido, os critérios para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo.

Por fato tributável é o fato gerador em abstrato, ou seja, a hipótese de incidência que está descrita na lei como o momento do nascimento da obrigação tributária. Já a situação em concreto, fala-se na imposição da obrigação de pagar do tributo.

A base de cálculo irá quantificar o dimensionamento do pagamento do tributo. A alíquota é o percentual que multiplicado pela base de cálculo permite o cálculo do quanto se deve pagar. A título de exemplo, a base de cálculo do IPTU é o valor que o bem valeria em uma venda; e a alíquota é o percentual que a lei do município impõe sobre este valor do imóvel, chamado venal para fixação do valor que deverá ser pago.

Os critérios para a identificação do sujeito passivo caberão àquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação principal ou acessória. A obrigação principal é o pagamento do tributo e a obrigação acessória é diversa ao pagamento do tributo, podendo ser o dever de não fazer ou tolerar a fiscalização de livros contábeis, por exemplo. E o sujeito ativo, é o quem

detém a capacidade tributária, é quem recebe da lei poderes para arrecadar, administrar e fiscalizar os tributos.

### 3.2.1 O caso da lei complementar

A Constituição de 1988 separou diversos temas relativos à tributação, em que reservou apenas ao uso de lei complementar. Isto deve ao fato de sua aprovação ser de maior dificuldade, exigindo um quórum de maioria absoluta, como assevera o art. 69 da Constituição Federal. Deste modo, revela a participação dos cidadãos neste processo decisório e seu consentimento, refletido na suposição no alinhamento de ideias com os parlamentares que irão aprová-la. Assim, percebe-se o instituto da estabilidade adicional para os temas reservados à lei complementar.

Se segue, então às matérias tributárias constitucionalmente sujeitas à reserva de lei complementar, começando por dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, segundo o art. 146, inciso III, alínea a, apresenta. Outra matéria é a regulação as limitações constitucionais ao poder de tributar, presente no art. 146, inciso III, alínea b. Situado na alínea c do inciso III do art. 146, consta o adequado tratamento ao ato cooperativo.

Matéria importantíssima, é a de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especial sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; o definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, tudo isso em consonância com o art. 146, III, d, da Carta Magna de 1988.

Os critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, art. 146-A, já abordados na matéria sobre extrafiscalidade. Tratará também por lei complementar os empréstimos compulsórios, a instituição do imposto sobre grandes fortunas, a criação de impostos residuais, **aspectos da disciplina do ICMS (art. 155, § 2º, XII)**, a definição do fato gerador do ISS (art. 156, III). Por fim, novas fontes de custeio da seguridade social.

As leis complementares também terão sua importância nas esferas estaduais, distritais e municipais, tendo os seus temas, reservados na definição descrita nas Constituições Estaduais e pelas Leis Orgânicas. Por reflexão ao formato da Constituição Federal, é comum as Constituições Estaduais e Leis Orgânicas reservarem à lei complementar a disciplina de normas gerais e conflitos de competência em matéria de tributação estadual, distrital e municipal, seguindo a base da Lei Maior do Brasil.

Diante, já se faz oportuno trazer tributos que serão responsabilidade dos Estados, como o ICMS, principalmente, pela sua relação com o instituto da lei complementar, já que no art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, com redação alterada pela Emenda 3/93, reservou à legislação complementar federal, grande parte da matéria do ICMS, como:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local de ocorrência do fato gerador;
- e) excluir a incidência sobre exportações;
- f) prever casos de manutenção de crédito;
- g) regular as formas de concessão e revogação de benefícios fiscais;
- h) definir os casos de incidência monofásica sobre combustíveis e lubrificantes;
- i) fixar regras para a incidência cumulativa nos casos de importação.

Feito isto, irá se adentrar na matéria do ICMS, compreendendo e analisando se existe dupla tributação ou não no caso das tarifas de distribuição ou transmissão de energia elétrica.

#### **4 ICMS E A POSSIBILIDADE DE DUPLA TRIBUTAÇÃO FRENTE SUA INCIDÊNCIA SOBRE O TUSD**

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior, como apresenta a Constituição Federal no seu art. 155, inciso II, tem por função predominante a sua fiscalidade, ou seja, ser majoritariamente fonte de recursos financeiros. Este imposto, se tornou para a maioria dos estados (são de sua competência), uma grande fonte de arrecadação, para muitos a sua principal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Kandir, Lei Complementar 87/1996.

A dupla tributação ou bitributação é quando entes políticos distintos exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, como esclarece o autor Bernardo Ribeiro de Moraes (p. 284. 1993). Portanto, a bitributação aborda a hipótese de mais de um ente federativo cobrando sobre o mesmo fato jurídico tributário.

Já a tarifa de uso do sistema de distribuição de energia elétrica ou a tarifa de uso do sistema de transmissão de energia elétrica compõem o preço nos contratos de venda de energia elétrica, em decorrência do transporte desta energia elétrica pelo sistema de rede de transmissão e pela rede de distribuição.

#### **4.1 Do ICMS**

Quando se tratou acerca dos tributos, fora falado que todos deveriam ter um fato tributável, a sua base do cálculo, a alíquota ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido, os critérios para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo.

Desse mesmo modo, abordaremos a temática do ICMS, partindo de sua apresentação constitucional e depois seguinte ao que a Lei Kandir nos apresenta. Previsto no rol de competências tributárias dos Estados e Distrito Federal, descrito no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, o ICMS fora fortemente abordado em matéria federal, por quanto da edição e promulgação de duas leis complementares, seguindo o que já fora apresentado acima, acerca do art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal. Assim, tem-se as leis complementares n. 24/65 e n. 87/96 (Lei Kandir)

Como já apresentado de maneira introdutória, é uma das principais formas de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, tendo sua gênese essencialmente fiscal, como bem assevera o Supremo Tribunal Federal:

“ICMS. Impor ao contribuinte inadimplente a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, como meio coercitivo para pagamento do débito fiscal, importa em forma oblíqua de cobrança de tributo e em contrariedade aos princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio” – RE 525802/SE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 7-5-2013, 2ª T

Por outro lado, como fora anunciado, nenhum tributo é unicamente fiscal, estando as características de extrafiscalidade do ICMS deduzidas na determinação da Constituição sobre alíquotas seletivas, em decorrência da essencialidade do produto ou do serviço, art. 155, §2º, III.

Analisando sob a via jurisprudencial, o disciplinamento constitucional do referido imposto, tem-se que o imposto é não cumulativo, já que em cada operação o contribuinte pode deduzir o montante cobrado nas operações anteriores a título de ICMS, pois o contribuinte antecipa o pagamento e depois o remete a documentação fiscal à autoridade competente, a quem caberá aprovar as contas.

Contribuindo nesta matéria, o Supremo Tribunal Federal assim esclarece:

STF: “ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DEVIDO O CREDITAMENTO DO MONTANTE EFETIVAMENTE RECOLHIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR. I – A jurisprudência desta Corte possui entendimento firmado no sentido de que, nas operações interestaduais, o creditamento do ICMS na operação subsequente deve corresponder ao montante que foi efetivamente recolhido na operação anterior” – AgRg no RE 491.653-MG. rel. Min. Ricardo Lewandowski.

Ainda que não seja citado nada no dispositivo constitucional, cabe apresentar entendimento do STF e do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a Carta Magna não impõe a não cumulatividade

STF: “O princípio da não cumulatividade do ICMS, inscrito no art. 155, § 2º, I, da Carta de 1988, não fundamenta, por si só, o direito ao creditamento nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A legislação pode consagrá-lo, em conformidade com os arts. 20 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, mas a Lei Maior não impõe que o faça” – AI 488345/SP, rel. Min. Rosa Weber, j. 13-11-2012, 1ª T.

STJ: “DIREITO TRIBUTÁRIO. NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL POR EMPRESA DE TRANSPORTE FLUVIAL. O ICMS incidente na aquisição de combustível a ser utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial no desempenho de sua atividade-fim constitui crédito dedutível na operação seguinte (art. 20 da Lei Complementar n. 87/1996)” – 1ª T., REsp 1.435.626-PA, rel. Min. Ari Pargendler, j. 3-6-2014.

Outra característica apresentada na Constituição é a isenção ou não incidência, que salvo em contrário o que for determinado em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, como apresenta o art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal.

Acerca da primeira hipótese de isenção, o STF trata da seguinte forma:

STF: “VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b, da Constituição federal). 2. Situação peculiar. Regime

alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo” – AgRg no RE 243.286-RS, rel. Min. Joaquim Barbosa.

No art. 155, § 2º, III, da CF, trata que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Acerca das alíquotas, através de resolução do Senado Federal, elas serão estabelecidas, frente a sua aplicabilidade às operações e prestações interestaduais e de exportação conforme, art. 155, § 2º, IV, da CF e como segue posicionamento do STF sobre o tema:

“ICMS. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. GUERRA FISCAL. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto. 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais” – Ref. Em Med. Caut. em ADIn 4.705-DF. rel. Min. Joaquim Barbosa.

“ICMS e operação interestadual não presencial. É inconstitucional a cobrança de ICMS pelo Estado de destino, com fundamento no Protocolo ICMS 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, nas operações interestaduais de venda de mercadoria a consumidor final realizadas de forma não presencial. Com base nesse entendimento, o Plenário negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a constitucionalidade do mencionado protocolo, que dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS pelo estado-membro destinatário da mercadoria ou bem devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, ‘telemarketing’ ou ‘showroom’. Julgou, ainda, procedentes os pedidos formulados em ações diretas para declarar a inconstitucionalidade desse mesmo protocolo. O Tribunal frisou que, no julgamento da ADI 4.565 MC/PI (DJe de 27-6-2011), fora assentado que, nas operações interestaduais cuja mercadoria fosse destinada a consumidor final não contribuinte, apenas o estado-membro de origem cobraria o tributo, com a aplicação da alíquota interna. Realçou que regime tributário diverso configuraria bitributação. Mencionou que os signatários do Protocolo teriam invadido a competência das unidades federadas de origem, que constitucionalmente seriam os sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. Asseverou que essa hipótese ofenderia o princípio do não confisco, bem como o do tráfego de pessoas e bens (CF, art. 150, V). Consignou que o Protocolo impugnado, ao determinar que o estabelecimento remetente fosse o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, vulnerara a exigência de lei em sentido formal e complementar (CF, art. 155, § 2º, XII, b) para instituir uma nova modalidade de substituição tributária” – RE 680089/SE, rel. Min. Gilmar Mendes, 17-9-2014. Informativo 759, de 19 de setembro de 2014.

Ainda sobre estas alíquotas é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e/ou fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, segundo art. 155, § 2º, V, da CF.

Importante seguir agora para os fatos geradores, matéria importantíssima nos debates que seguirão a seguir no trabalho. São basicamente três atividades bastante distintas entre si. De acordo com o art. 155, II, da CF, o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; a prestação dos serviços de comunicação.

É crucial ainda, relatar acerca de outras operações e prestações de serviços sujeitas a incidência do ICMS, previstas na Lei Kandir, mais precisamente no seu art. 2º, tais como o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; e por fim, sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

Da mesma forma em que fora falado sobre no que incide o ICMS, importa abordar onde não ocorrerá a incidência deste tributo, conforme pode se constatar a preocupação do legislador em expor um rol no art. 3º da Lei Kandir que assim segue:

I) operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; II) operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços; III) operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; IV) operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; V) operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; VI) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie; VII) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor; VIII) operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário; IX) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras. Além das referidas hipóteses previstas na Lei Complementar n. 87/96, a doutrina e a jurisprudência sustentam não ocorrer o fato gerador do ICMS nos seguintes casos: a) quando a mercadoria transita setores diferentes de uma mesma indústria; b) na movimentação de bens de produção própria para autoconsumo; c) na saída de mercadoria para outro estabelecimento da mesma empresa; d) na remessa de mercadorias para demonstração; e) nas entradas e saídas de materiais para beneficiamento; f) no empréstimo de equipamentos; g) na remessa de impressos ou material de escritório para setores diversos da mesma empresa; h) no caso de furto de energia elétrica.

Ainda nesta sequência obrigatória em que todo tributo deverá apresentar, o contribuinte deste tributo é determinado no art. 4º da Lei Complementar n. 87/96 (Kandir), sendo:

“qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

A base de cálculo do ICMS é, como regra geral, o valor da operação no momento da saída da mercadoria ou o preço do serviço, nas hipóteses de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal. Não integrando a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos, de acordo com o §2º do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96. O STF tem importante posição acerca do assunto:

STF: “ICMS. VENDAS A PRAZO. FINANCIAMENTO REALIZADO PELO PRÓPRIO ALIENANTE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. CONSTITUCIONALIDADE. A jurisprudência do STF firmou-se no sentido da constitucionalidade da inclusão, na base de cálculo do ICMS, do acréscimo correspondente ao financiamento realizado pelo próprio alienante nas vendas a prazo, sempre que integre o valor da operação” – AI 697323-SP, rel. Min. Rosa Weber, j. 6-11-2012. Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador (art. 13, § 5º, da Lei Complementar n. 87/96).

## **4.2 ICMS e energia elétrica**

Sendo esclarecidos pontos importantes acerca do ICMS, apresentando suas principais bases, características obrigatórias, etc., torna-se necessário determinar a condução do debate até aqui desenvolvido para a relação do ICMS com a energia elétrica.

Os pilares da relação ICMS e energia elétrica, encontra-se primeiramente na Constituição Federal, no art. 155, mais precisamente no inciso II de forma introdutória quando diz “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”; e de maneira mais específica no §3º do referido artigo, ao asseverar taxativamente quanto à tributação do ICMS nas operações de energia elétrica, quando ocorrido o fato gerador:

“À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica**, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Portanto, isto exposto, sob o viés material de sua juridicidade, o ICMS e a energia elétrica têm sua relação consubstanciada na prática de operações relativas à circulação de energia elétrica. Se é oportuno apresentar, o aspecto temporal é o momento em que se deve reputar consumada a operação de circulação.

Para fins de incidência do ICMS e tratando do sentido de circulação, só ocorrerá circulação de mercadoria for apresentado simultaneamente os requisitos de alteração na propriedade (circulação jurídica, importante para a matéria relativa a energia elétrica), operação envolvendo bens móveis destinados ao comércio e a venda seja realizada por alguém que promova com habitualidade tais operações enquadradas em sua atividade finalística. Usando-se de jurisprudência relativa ao serviço público de água tratada para esboçar o entendimento do egrégio tribunal:

STF: “ICMS. Fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador. 1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS. 2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização. 3. O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria” – RE 607056-RJ, rel. Min. Dias Toffoli, j. 10-4-2013, Tribunal Pleno.

O conceito mais importante do fato gerador neste momento para o debate ICMS-Energia elétrica é o de circulação jurídica. Este termo pressupõe transferência da propriedade de forma jurídica (tradição) e não apenas material da mercadoria, sendo inexistente não haveria em se falar de ICMS. Segue jurisprudência que corrobora neste sentido:

STF: “ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA PELA AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS DE VEÍCULO USADO CONSIGNADO PELO PROPRIETÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Constata-se que a mera consignação do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. Nesse negócio, não há transferência de propriedade (domínio) à agência de automóveis, pois, conforme assentado pelo acórdão recorrido, ela não adquire o veículo de seu proprietário, mas, apenas, intermedeia a venda da coisa a ser adquirida diretamente pelo comprador. De igual maneira, não há transferência de posse, haja vista que a agência de automóveis não exerce nenhum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.228 do Código Civil). Isso porque a consignação do veículo não pressupõe autorização do proprietário para a agência usar ou gozar da coisa, nem tampouco a agência pode dispor sobre o destino da mercadoria (doação, locação, destruição, desmontagem, v.g.), mas, apenas, promover a sua venda em conformidade com as condições prévias estabelecidas pelo proprietário. Em verdade, a consignação do veículo significa mera detenção precária da mercadoria para fins de exibição, facilitando, dessa forma, a consecução do serviço

de intermediação contratado. 5. Recurso especial não provido” – REsp 1.321.681-DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26-2- 2013, 1ª T.

Portanto, diante do tema em debate, o que acarretará a incidência do ICMS, será a realização da circulação da “mercadoria” energia elétrica, ocorrendo o fato gerador no momento da saída da energia contratada da distribuidora para o estabelecimento consumidor. Com efeito, a mesma orientação encontra previsão nos artigos 2º, § 1º, inciso III, e 12, incisos I e XII, todos da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir):

Art. 2º O imposto incide sobre: § 1º O imposto incide também: III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Em se tratando de energia elétrica, se faz de suma importância especializar ainda mais a abordagem legislativa, se utilizando dos marcos regulatórios do setor, que disporão sobre o tema da seguinte forma na Resolução Normativa Aneel 414/2010:

Art. 14. O **ponto de entrega** é a **conexão do sistema elétrico da distribuidora com a unidade consumidora** e situa-se no limite da via pública com a propriedade onde esteja localizada a unidade consumidora, exceto quando: (Redação dada pela REN ANEEL 418, de 23.11.2010); GRIFEI

Art. 15. A distribuidora deve adotar todas as providências com vistas a viabilizar o fornecimento, operar e manter o seu sistema elétrico até o ponto de entrega, caracterizado como o limite de sua responsabilidade, observadas as condições estabelecidas na legislação e regulamentos aplicáveis.

Como ficou claro, o ICMS configurará o seu fato gerador no tocante a circulação de energia, quando a energia for transferida pelo ponto de entrega (relógio medidor de energia), tendo sua saída, por conseguinte no momento em que o consumidor se utilizar da energia elétrica.

Confirmando assim, a título de citação, o que o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias trata de que a base de cálculo quando o ICMS for para incidir na energia elétrica, deverá ser fixado através do valor da operação da qual decorrer o fornecimento, ou seja, o real consumo, de energia elétrica ao consumidor final, convergindo no que fala a Lei Kandir no seu art. 9º, §1º, inciso II e no art. 13, inciso I. Resta, neste diapasão, enfatizar **somente a operação da qual decorrer a saída de energia elétrica poderá servir de base de cálculo do ICMS no**

**caso da energia elétrica (já adiantando, não podendo incidir sobre tarifas de distribuição e circulação).**

### **4.3 O caso das TUSD e das TUST**

Já que se tratou da relação ICMS e energia elétrica, agora dar-se início a abordagem de um dos temas de maior debate sobre a incidência deste imposto sobre a energia elétrica, a legalidade ou não da incidência de ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição no caso das companhias de energia elétrica.

Cabe esclarecer inicialmente, que tarifa é a remuneração paga pelo usuário a concessionários e permissionários em troca da prestação de serviços públicos delegados. Assim, o art. 175, parágrafo único, III da CF, ao tratar do regime jurídico dos serviços públicos, afirma que a lei disporá:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

III - política tarifária;

Importante observar que a política tarifária não é apresentada no Sistema jurídico nacional (arts. 145 a 162).

Neste mesmo caminho, na legislação que trata de concessões (Lei 8.987/95), ao abordar a política tarifária aduz no art. 9º que “a tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato”. Portanto, tarifa não é tributo, a partir do momento em que se entende como uma contraprestação de natureza administrativa utilizada para remunerar serviços públicos delegados por meio de concessão ou permissão, tendo seu valor não sujeito a legalidade, mas sim por ato administrativo.

Serviços públicos estes, que conforme a Constituição Federal, no seu art. 21, inciso XII e alínea b, trata como dever do Estado o serviço relativo a energia elétrica. Sendo assim, como no caso em que se aborda, em que ocorre a distribuição e transmissão da energia elétrica como serviço público delegado, poderá se exigir um valor do usuário chamado de tarifa.

Portanto, acerca das questões do ICMS incidir sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão e distribuição no caso das companhias de energia elétrica, não óbice algum no

sentido de ocorrência de bitributação, não fazendo sentido levantar que nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, no ponto de vista de que a tarifa não possui caráter tributário e sim administrativo.

Então, diante deste caso, o erro não estaria especificamente na cobrança da Tarifa de Uso de Serviço de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso de Serviço de Distribuição (TUSD). Mas constata-se como erro na incidência sobre a base de cálculo no valor final da conta de luz, já que somente a operação da qual decorrer a saída de energia elétrica poderá servir de base de cálculo do ICMS no caso da energia elétrica, e não podendo incluir as tarifas a esta prestação de serviço público delegada.

Por outro lado, esta prática mostra-se comum entre as concessionárias de energia elétrica no país, encarecendo a conta de energia elétrica, surgindo aí o abuso do poder de tributar apresentado no início deste trabalho, não sendo considerada suas limitações, principalmente no tocante a legalidade desta prática, pois como se restou claro, inúmeros dispositivos legais deixam claro sua ilegalidade.

#### **4.4 Análise Jurisprudencial da questão nos tribunais superiores**

Com a reiterada prática por parte dos Estados em cobrar o ICMS sobre a energia elétrica, incluindo nas TE, TUST e TUSD, deixando claro que para o sujeito ativo desta relação tributária, a base cálculo do ICMS no caso da energia elétrica, inclui não só o valor da energia, mas também dos serviços acessórios necessários ao fornecimento desta energia ao consumidor.

Diante disso, a quantidade crescente de processos judiciais questionando a legalidade desta prática aumenta a cada dia, gerando um debate que se situa na maior arrecadação dos Estados em prol da situação mais frágil do contribuinte. Na maioria dos julgados já existentes, no âmbito dos tribunais de justiça, como é o caso do Rio Grande do Sul, Mato Grosso e São Paulo, tem suas decisões favoráveis aos consumidores. Mas, não é unânime ou pacífica a jurisprudência sobre o tema.

Ao fim de 2017, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) determinou a suspensão de todos os processos individuais e coletivos no Brasil relativos à essa matéria, para que o tribunal resolva definitivamente a questão. Cabe destacar, que nesta ocasião a 1ª Turma do STJ determinou, que isto aconteceria para que o tema fosse julgado sob o regime dos recursos repetitivos.

De acordo com a decisão da 1ª Turma do STJ, com claras tendências a desenvolver entendimento favorável aos Estados, a legalidade da incidência do ICMS reside sob as justificativas de indivisibilidade, modelo tradicional e impacto financeiro. A indivisibilidade se dá pela impossibilidade de fazer divisão de etapas do fornecimento, leia-se a geração, transmissão e distribuição, de energia para que se definisse a incidência do ICMS.

O modelo tradicional, conforme a decisão, é a incidência do ICMS sobre todo o processo de fornecimento de energia é a regra para o consumidor simples. Ou seja, somente os consumidores livres são beneficiários da discussão judicial, ocorre que, o referido entendimento não é correto, pois ambos os consumidores podem ser beneficiários da discussão. E por fim, o impacto financeiro, que nada mais é que ao excluir as tarifas da base de cálculo do ICMS, causará impacto financeiro considerável nos cofres públicos.

Às vistas desta decisão do STJ, o Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se pela ausência de repercussão geral sob o âmbito constitucional, deixando a decisão exclusivamente do STJ.

Ao deparar-se com este cenário, vale dizer a forma como agiu processualmente pelo STJ, se mostra incompatível com os ditames da no Código de Processo Civil, ao instaurar o Incidente de Resolução de demandas repetitivas, sem olvidar os requisitos necessários, ao modo de que existem recursos afetados sobre a matéria, indo de encontro ao §4º do art. 976.

Outra falha, esta ao se deparar com a não observância ao sistema de precedentes do CPC e também nas súmulas 166 e 391 do próprio STJ, não sendo lúcido justificar que fará nova interpretação sumular. Nesta linha de raciocínio deixa de considerar sensatamente a reforma dos anos 1990, que determinou a desverticalização do setor elétrico, que consistiu, em linhas gerais, na separação das atividades de geração, distribuição e transmissão de energia elétrica, por se tratarem de atividades independentes.

Outro ponto, é desconsiderar as regras físicas, a geração, a transmissão e distribuição e consumos como processos plenamente autônomos e com toda a possibilidade de apuração, pois a geração é a produção de energia elétrica, a transmissão é o deslocamento dessa energia elétrica do gerador para o consumidor e consumo é o momento em que ocorre o efetivo aproveitamento da energia elétrica, sendo neste último o verdadeiro momento de incidência do ICMS.

Vale trazer o teor das Súmulas 166 e 391 do STJ

Súmula 166 do STJ: os custos decorrentes do deslocamento da mercadoria (energia elétrica) não constituem fato gerador do ICMS, ou seja, TUSD ou TUST não são fato gerador do ICMS; e

Súmula 391 do STJ: o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica (não sobre toda ela) correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada (efetivamente consumida – ou seja – rubrica da TE (energia elétrica) ou contrato bilateral com Gerador/Comercializador).

Feito isto, a posição da 1ª Turma do STJ não observa a destinação das tarifas, pois a Turma Especial sequer aborda os custos destinados às perdas ou encargos, sendo inconcebível que o ICMS incida também sobre essas parcelas, já que não representa nenhuma hipótese de incidência do tributo, restando clara a ilegalidade da incidência do ICMS sobre as tarifas de energia elétrica, pois qualquer alteração quanto faz-se necessária a via da promulgação de lei complementar.

Sendo desta forma, como nítido consentimento da ilegalidade pratica atualmente e do anseio por usar de sua soberania refletida no poder de tributar frente aos demandas de despesas públicas, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) enviou ao Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar 352/02, para incluir a letra ‘c’ no § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, pretendendo incluir na base de cálculo do ICMS “todos os encargos cobrados do adquirente, no fornecimento da energia elétrica”.

E no caminho de tudo que hora apresentado, o congresso rejeitou a iniciativa, reiterando a ilegalidade e reflexo da vontade popular na incidência do ICMS sobre as tarifas relativas a geração, transmissão e consumo da energia elétrica.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como pode-se demonstrar, os estados exercem forte pressão política sobre o Poder Judiciário, já que o número de ações judiciais sobre o tema é crescente, refletindo de uma forma externa à representação do Poder Legislativo sua indignação, já que como ficou claro, todas as descrições legislativas, desde a Constituição, até atos das agências reguladoras, firmam de que é ilegal a prática desta aplicação do ICMS sobre as tarifas das concessionárias de energia elétrica, de modo que jamais poderá ser considerada na base de cálculo do referido imposto.

Tanto pela via judiciária quanto pela já existente legislativa firmam a posição dos cidadãos e assim dos contribuintes de que este ato se faz ilegal e que não no que se justificar impacto na arrecadação dos cofres, porque do mesmo modo, ao se aceitar tal abuso do poder estatal de tributar, retira-se dinheiro das mãos dos cidadãos, em que deixa-se de considerar a sua dignidade da pessoa humana, frente as suas necessidades e pelo viés econômico, diminui a possibilidade de injeção deste capital de outra forma na economia, tendo em vista que o Estado ocasionalmente atingirá esta fração, diante de uma carga tributária tão pesada. Importante, destacar é que se for ocorrer, que seja dentro dos ditames legais.

Assim, defende-se por solução análises constitucionalistas e com vistas a legislação infraconstitucional sobre a conjuntura macroeconômica, a fim de se buscar uma definição justa para relações judicialmente controvertidas.

Por fim, não pode o movimento político realizado pelos estados influenciar na análise jurídica, pois estaria o Poder Judiciário cometendo um atentado ao Estado Democrático de Direito. Conclui-se, destarte, pela ilegalidade da incidência do ICMS sobre as tarifas de energia elétrica, não pelo instituto da bitributação, mas pela ilegalidade de inclusão destas tarifas na base cálculo do ICMS.

Espera-se, que tal questão seja solucionado pelo STJ, observando toda a legislação constitucional, processual, tributária e também ato regulatórios, confirmando as suas súmulas 166 e 391. E registra-se que é de suma importância, que os consumidores se mantenham diante da ilegalidade apresentada neste trabalho, buscando judicialmente a incidência correta e legal do ICMS, sendo permitida sua restituição para valores dos últimos 5 anos.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2007.
- BANDEIRA, Milton. **Direito Tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2012
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Editora Labor Cultural, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade: Para uma Teoria Geral da Política**. 1. ed. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2010.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012.
- Brasil. **Receitas públicas: manual de procedimentos** Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007.
- CALMON, Eliana. **Código tributário nacional**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio de língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Ed. Positivo, 2009.
- FURTADO, J.R. Caldas. **Direito financeiro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ICHIMARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 6ª ed. Editora Atlas, 1994.
- JUND, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Malheiros, São Paulo 6ªed., 1993.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NERY JUNIOR, Nelson. **Constituição comentada e legislação constitucional**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. Ed. São Paulo:, Saraiva, 1995;

REALE, Miguel. **Teoria do Direito e do Estado**. 2. ed. São Paulo: Ed. Martins, 1990.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Competência de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1994.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011;

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.