

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-TRANSPORTE SOBRE A TUSD/TUST

On the impossibility of levying ICMS-Transportation on TUSD / TUST
Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 4/2017 | p. 117 - 137 | Jan - Fev / 2017
DTR\2017\55

Felipe Sarno

Especialista em Direito Tributário – IBET. LL.M Tributário INSPER. Advogado.
sarno.felipe@hotmail.com felipe.sarno@gmail.com

Área do Direito: Tributário

Resumo: Analisa a incidência de ICMS sobre a Tarifa de Utilização de Sistema de Energia Elétrica, examinando o direito positivo que trata o tema. Fixado quais os conceitos sobre tributo, imposto e taxa, com o objetivo de não restar dúvidas sobre quais as premissas que estão sendo adotadas no trabalho. Feita análise sobre a composição da regra-matriz de incidência tributária, para que seja possível identificar quais seus elementos e quais são suas funções. Analisada a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS para que a sua hipótese de incidência se tornasse mais clara e possível de ser delimitada corretamente. Examinado o direito positivo sobre o tema, conclui que a cobrança de ICMS sobre TUST/TUSD é indevida, sendo caracterizada de maneira nítida a ilegalidade de sua exigência.

Palavras-chave: Direito Tributário - ICMS-Transporte - Tarifa de Utilização de Sistema de Transmissão - Regra-Matriz de Incidência Tributária - Taxa.

Abstract: Analyzes the incidence of ICMS on the Use Fee of Electric Power System, examining the positive law that addresses the issue. Pinned which the concepts of tax, and tax fee, in order to be no doubt about what the assumptions that are being adopted at work. Made analysis of the composition of the tax incidence matrix rule, so that you can identify its elements and what are its functions. Analyzed Rule Array of Tax Incidencia ICMS for your chance to focus became clearer and can be defined properly. Examined the positive law on the subject concludes that the collection of ICMS on TUST / TUSD is improper, being characterized in a clear way the illegality of their requirement.

Keywords: Tax Law - ICMS-Transport - Use Rate Transmission System - Rule Array of Tax Incidence - Fee.

Sumário:

1 Introdução - 2 Revisando o conceito de tributo, imposto e taxa - 3 Conceito de tributo e o art. 3.º do CTN - 4 Espécies tributárias. Diferença entre imposto e taxa - 5 Análise sobre a regra-matriz de incidência tributária - 6 Composição do consequente da Regra-matriz de Incidência Tributária - 7 A incidência de ICMS sobre a TUST e da TUSD - 8 Regra-matriz de Incidência Tributária da TUST/TUSD - 9 Convênio ICMS 117/2004 e a incidência do ICMS sobre a base de cálculo da TUST/TUSD - 10 Conclusão - 11 Referências

1 Introdução

Não é segredo que um dos fatores que mais influenciam no desenvolvimento econômico de uma empresa, independentemente da natureza do seu objeto social, é a forma com que ela será suprida por energia elétrica. Essa importância se deve a quantidade de aparelhos eletrônicos que nos cercam cotidianamente e que se mostram cada vez mais indispensáveis. Nos dias atuais existem duas formas de se consumir energia elétrica no Brasil, quais sejam mercado cativo e mercado livre.

As duas formas possuem vantagens e desvantagens, mas o grande diferencial que existe diz respeito à liberdade de negociação entre fornecedor e consumidor no Mercado Livre. O consumidor livre pode ser definido como sendo aquele consumidor que escolhe o seu fornecedor de energia, possuindo liberdade para negociar livremente a forma como irá contratar sua demanda, escolhendo prazos e tendo possibilidade de determinar a quantia que será fornecida. Vale ressaltar que o fornecedor de energia nesses casos não se confunde com a concessionária ou permissionária que explora a distribuição de energia elétrica na região.

Caso seja firmado contrato de compra e venda de energia no Mercado Livre, é fixado que deverá ser

paga uma taxa ou tarifa (a depender do regime jurídico da concessionária de energia da região) referente a transmissão e distribuição da energia adquirida pelo comprador. Tais tarifas são denominadas Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão – TUST e Tarifa de Uso de Sistema de Distribuição – TUSD.

Além da incidência dessa tarifa em virtude da utilização do sistema elétrico, é possível perceber a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS nessa operação, uma vez em que há circulação onerosa de mercadoria, no caso, a energia elétrica.

Ocorre que, com o advento do Convênio do Confaz 117/2004, passou-se a cobrar ICMS sobre o valor devido a título de TUST e/ou TUSD. *Data venia*, a premissa utilizada pelos sujeitos ativos de tal exação é equivocada e será objeto de análise no presente estudo.

Através de análise doutrinária, do atual direito positivo que rege a matéria e das decisões proferidas tanto na seara administrativa quanto judicial, objetivar-se-á demonstrar os equívocos contidos na cobrança do ICMS sobre os valores devidos a título de TUSD e TUST, observando as naturezas tributárias das exações, os elementos objetivos contidos em suas Regras-Matriz de Incidência Tributária e demonstrando as impossibilidades da ocorrência de tal cobrança.

2 Revisando o conceito de tributo, imposto e taxa

Como dito anteriormente, o presente trabalho busca analisar a incidência de Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços sobre a Taxa de Utilização de Sistema de Distribuição/Transmissão. Porém, antes de nos aprofundarmos no objeto de estudo principal do presente trabalho, faz-se necessário estabelecer algumas premissas objetivando fundamentar os futuros entendimentos, conceitos e conclusões que serão fixadas. Desse modo, nada mais correto do que iniciarmos revisando o conceito de tributo, imposto e taxa. Ao longo do presente capítulo iremos analisar os conceitos fixados pelo Código Tributário Nacional (CTN (LGL\1966\26)), assim como explicar as críticas e análises que foram apresentadas pela doutrina sobre o tema.

3 Conceito de tributo e o art. 3.º do CTN

O professor Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*, chama atenção para o fato de que, nos textos legais, a expressão “tributo” pode ser compreendida de seis maneiras diferentes. Quais sejam: “a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica”.

Por sua vez, Luciano Amaro (AMARO, 2011) nos faz lembrar que, no Brasil, tributo é o gênero e as exações denominadas de “impostos”, “taxas”, “contribuição”, “empréstimo compulsório” e “pedágio” são as espécies. Desse modo, estamos aqui tratando de um núcleo comum a todas essas espécies tributárias uma vez que fazem parte do mesmo gênero.

Para que possamos buscar o conceito de tributo, necessário observar a Lei 5.172/1966, também conhecida como Código Tributário Nacional, foi recebida com o status de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988. Em seu art. 3.º, o citado diploma legal nos apresenta o seguinte conceito sobre tributo: “Art. 3.º 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”.

Do conceito apresentado, pode-se extrair que o tributo possui as seguintes características: pecuniário, compulsório, natureza não sancionatória, instituído por lei, originado de atividade administrativa vinculada.

Entendemos ser importante analisar essas possibilidades de significação, uma vez que podem levar o operador do direito a erro, pois não conseguem representar de modo preciso o significado da expressão “tributo”. Como será demonstrado, nenhuma das acepções acima apresenta o significado completo do conceito de Tributo.

Voltando a análise do art. 3.º, percebe-se que este apresenta, *ab initio*, que o tributo é compulsório, ou seja, é uma obrigação do contribuinte, não sendo facultado a ele o não pagamento. Caso

concretize a hipótese de incidência do tributo, deve o sujeito passivo quitá-lo.

Outro ponto que merece ser observado com cautela diz respeito ao trecho do dispositivo que adjetiva o pagamento da obrigação como sendo “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Essa expressão, atualmente, recebe inúmeras críticas da doutrina por dois motivos principais: o fato de novamente afirmar o caráter pecuniário do tributo e o fato de ampliar de maneira excessiva o espectro da quitação da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2011) traz a seguinte análise sobre o tema: “Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito”.

Ponto não menos importante refere-se ao caráter não sancionatório do tributo. O art. 3.º é claro ao afirmar que o tributo é uma obrigação não originada de um ato ilícito. Quando formos observar a Regra-Matriz de Incidência Tributária, necessário estar presente no Critério Material uma ação lícita e que esteja de acordo com o sistema jurídico vigente. Por isso, pode-se concluir que o não cumprimento de uma obrigação acessória, por exemplo, não constitui uma obrigação tributária, mas, sim, uma sanção pecuniária.

O Direito Tributário, por se tratar de um dos ramos do direito público, está submetido ao princípio da legalidade, ou seja, ninguém estará obrigado a fazer ou deixar de fazer nada se não por força de lei, como preconiza o art. 5.º, II, da CF/1988 (LGL\1988\3). Em observância a esse motivo, o art. 3.º apresenta mais essa adjectivação ao conceito de tributo, o de ser uma obrigação instituída por lei.

Por fim, necessário que seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Entende-se que houve certo exagero quanto ao rigor estabelecido pelo dispositivo em análise, uma vez que existe autorização legal para que o administrador público exerça sua discricionariedade quanto a determinados assuntos, atuando por meio de critérios subjetivos próprios que venham a dar resultados práticos.

A par dessa análise, Luciano Amaro cria o seu conceito de tributo onde ele busca sanar os equívocos cometidos no art. 3.º do CTN (LGL\1966\26). Define o autor que tributo é “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Diante do exposto, pode-se concluir que o conceito apresentado pelo art. 3.º deve ser lido com ressalvas. É incorreto afirmar que o conceito ali apresentado está equivocado, contudo deve-se estar atento para as nuances que foram explanadas acima.

4 Espécies tributárias. Diferença entre imposto e taxa

Fixado o conceito de tributo que será utilizado no presente estudo, necessário agora distinguir os conceitos de imposto, taxa e contribuição, para que possamos avançar com esses conceitos bem definidos e sem que ocorra nenhum tipo de dúvida quanto às conclusões alcançadas.

Voltando a analisar aquilo que é posto pelo CTN (LGL\1966\26) em seu art. 4.º, em que ele positiva o entendimento de que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”, percebe-se que existe um equívoco em tal afirmação.

Além de analisar o fato gerador do tributo, é necessário analisar a sua base de cálculo para que seja possível afirmar com exatidão se a exação sobre análise. Esse é o entendimento que se alcança da leitura do art. 145, § 2.º e do art. 154, I, da CF/1988 (LGL\1988\3). Veja-se:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1.º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os

rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2.º – *As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.* (grifos nossos)

Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e *não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;* (grifos nossos)”.

Assim como o professor Paulo de Barros Carvalho (2011), adotamos a utilização da análise da Base de Cálculo e do Fato Gerador como forma de fixar a natureza jurídica do tributo por dois motivos que nos parecem bastante relevante. Essa linha de pensamento se mostra mais correta por causa de dois motivos principais. Em primeiro lugar pelo simples fato de analisar a incidência tributária em sua completude. A norma de incidência tributária é analisada tanto no seu antecedente quanto no seu consequente, dando a total noção do que está sendo tratado. Em segundo lugar, vem por consequência das diretrizes constitucionais estabelecidas não só nos dispositivos citados acima como também em todos os outros dispositivos que regulam o sistema constitucional tributário.

Adotando esse modo de identificar a natureza jurídica de um tributo, a linguagem adotada pelo legislador perde força diante da associação lógica entre o antecedente e o consequente da norma tributária.

4.1 Conceito e características do imposto

Feita essa análise prévia e de suma importância, passa-se agora a traçar linhas que diferenciam os impostos, as taxas e as contribuições. Segundo o art. 16 do CTN (LGL\1966\26), imposto é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Logo de imediato, percebe-se que não é necessário que ocorra uma prestação de serviço estatal específica para que seja possível a cobrança de imposto. Nesses casos, o indivíduo irá gozar das benesses do Estado por fazer parte da sociedade e as ações do Estado ser voltadas ao bem comum.

Por tal motivo, o legislador constituinte de 1988 elegeu signos¹ presuntivos de riqueza como fatos geradores dos impostos. Uma vez que não ocorre uma prestação específica do Estado de um serviço a um indivíduo, foi necessário identificar ações que venham a demonstrar capacidade contributiva, por exemplo: ser proprietário de um imóvel, auferir renda, prestar serviço etc.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2011) faz uma análise que merece ser observada quanto aos impostos. Ele salienta que os entes políticos possuem competência legislativa repartida, estando tais entes de posse de competências privativas para a instituição desses tributos, que foram criados de modo específico e detalhado pelo constituinte. Veja-se: “Têm os impostos um regime jurídico-constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — de sorte que não ficam à disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria (tributos vinculados), que podem ser criadas por qualquer uma daquelas pessoas, desde que, naturalmente, desempenhem a atividade que serve de pressuposto à sua decretação. Fala-se, por isso, em competência privativa para a instituição dos impostos, que o constituinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer. E deriva dessa repartição de competências legislativas a divisão dos impostos em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas.”.

Analisando os dispositivos constitucionais que tratam sobre a ordem tributária, percebe-se que o constituinte buscou dividir as competências tributárias para a instituição de imposto de modo a não existir a possibilidade de tributar uma mesma ação duas ou mais vezes, devendo o intérprete conjugar a hipótese de incidência juntamente com a base de cálculo para que tal divisão seja ratificada.

Por fim, mas não menos importante, vale trazer outra característica do tributo que diz respeito à renda resultante de sua arrecadação. Os valores auferidos não possuem receita vinculada. Uma vez que não são objetivamente destinados a financiar um serviço estatal específico, o valor arrecadado não irá especificamente para um determinado fim, mas para o custeio de serviços indivisíveis e que estão disponíveis de maneira gratuita a toda sociedade.

4.2 Conceito e características das taxas

Taxas são tributos que possuem em sua hipótese de incidência uma ação estatal que seja divisível e executada de modo direto a um indivíduo. A sua base de cálculo deverá ser guiada no sentido de que consiga mensurar o valor daquele serviço público que está sendo prestado. Se estivermos diante de uma Regra-matriz de Incidência Tributária onde a base de cálculo for mensuradora de fato que seja estranha a hipótese de incidência, estar-se diante de uma figura tributária diferente da taxa.

Como leciona Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2013): “Taxa é sempre uma técnica fiscal de repartição da despesa com um serviço público especial e mensurável pelo grupo restrito das pessoas que se aproveitam de tal serviço, ou provocaram-no ou o têm a dispor”. Posto isso, é possível concluir que as taxas serão originadas de dois tipos diferentes de ações estatais: taxas cobradas pela prestação de serviços públicos e taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia.

Sobre as taxas cobradas sobre serviços públicos prestados, necessário analisar o art. 77 do CTN (LGL\1966\26). Veja-se: “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Complementando o entendimento do dispositivo citado, é possível perceber que o art. 79 da Lei 5.172/1966 também apresenta apontamento sobre o tema, mais especificamente sobre a prestação de serviços pelo Estado, sendo o serviço utilizado pelo contribuinte ou disponibilizado para ele.

Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I — utilizados pelo contribuinte: a) *efetivamente*, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) *potencialmente*, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II — específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; III — divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. (grifos nossos)

Em um primeiro momento pode parecer contraditório afirmar que as taxas são oriundas da prestação de um serviço por parte do Estado e ao mesmo tempo podem ser cobradas caso o serviço seja apenas posto à sua disposição. Contudo, entende-se que, mesmo que aquele serviço não tenha sido efetivamente utilizado, o fato da administração pública possuir custos para manter a disponibilidade daquele serviço, entende-se ser possível a cobrança de tal tributo.

Outro tipo de atuação estatal que possibilita a incidência de taxa para o seu custeio é o exercício do Poder de Polícia. Sobre esse instituto, está definido no art. 77 do CTN (LGL\1966\26) como sendo: “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Também é válido apresentar conceito definido por Dirley da Cunha Jr. (2012), que o seguinte: “Poder de polícia é aquela atividade administrativa, a cargo dos órgãos e das entidades da Administração Pública, que se destina a condicionar e restringir o exercício das liberdades individuais e o uso, gozo e disposição da propriedade, objetivando ajustá-los aos interesses coletivos e ao bem-estar social da comunidade”.

Feito esse breve esclarecimento, percebe-se o motivo pelo qual é cobrada taxa sobre o exercício do poder de polícia. Em virtude da administração pública ter em seus quadros funcionários e estrutura responsável pelo exercício de tal poder, é necessário que os contribuintes que sofrem tais fiscalizações arquem com os valores necessários para que isso ocorra.

5 Análise sobre a regra-matriz de incidência tributária

Após a fixação dos conceitos de tributo, assim como a definição e diferenciação entre impostos e

taxas. Fixadas tais premissas, passa-se agora a analisar a Regra-matriz de Incidência Tributária (RMIT), em que será considerada a sua estrutura (antecedente e consequente) assim como os seus elementos (objetivos e subjetivos).

Antes de analisar a RMIT, necessário estabelecer uma ideia exata acerca do que é regra jurídica, e quais são as suas características e diferenças dos princípios jurídicos. Em primeiro lugar, podemos afirmar que as regras possuem um caráter hipotético condicional, que consiste no fato de estas possuírem uma hipótese e uma consequência. É retratado comumente como a hipótese do “se A, deve ser B”. Nessas estruturas percebe-se que existe o antecedente e o consequente da norma jurídica. No antecedente está a previsão de incidência da norma, ou seja, está prescrevendo qual a conduta está sendo regulada pela ordem jurídica. Por sua vez, no consequente, está presente a consequência da incidência da norma.

Por sua vez, os princípios não possuem essa estrutura normativa. Por ser carregado de valor axiológico, entende-se que os princípios servem para direcionar a criação das regras. O princípio seria o prescritor de um valor que deverá ser adotado pelo ordenamento jurídico e seus aplicadores. Humberto Ávila (ÁVILA, 2005), fixa o seguinte entendimento sobre o assunto:

“Segundo alguns autores os princípios poderiam ser distinguidos das regras pelo caráter hipotético-condicional, pois, para eles, as regras possuem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo se, então; os princípios apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para, futuramente, encontrar a regra aplicável ao caso concreto”.

Diante dessa breve explicação, passa-se agora à análise mais específica sobre a Regra-matriz de Incidência Tributária, uma vez que será de extrema importância para o correto desenvolvimento do raciocínio aqui tratado. 3. Composição do antecedente da Regra-matriz de Incidência Tributária.

Passa-se agora a analisar os elementos que compõem o antecedente da norma jurídica em tela. Nesse caso, será analisada a hipótese de incidência da RMIT como uma forma de buscar entender quais os critérios aqui contidos e quais suas implicações para a incidência do tributo. Preliminarmente, é importante frisar que a hipótese de incidência é onde está contida a descrição do fato a ser tributado. Desse modo, será necessário analisar quais são os pontos que o legislador julgou importantes para que se possa determinar de forma precisa o antecedente da norma.

A par da análise acima, passa-se a dissecar os elementos contidos no antecedente da norma, a começar pelo critério material. Este critério será sempre um verbo que será executado por uma pessoa física ou jurídica, estando definido dentro do espaço e do tempo. O que se deve estar atento para a identificação do núcleo da hipótese normativa é não confundi-la com a própria hipótese normativa. Como dito anteriormente, a hipótese normativa é composta da previsão da ocorrência de um fato. Ocorre que pode parecer estranho considerar a existência de um fato jurídico dissociado do tempo e do espaço, porém, busca-se examinar o critério material, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência é necessário saber diferenciar os critérios materiais, temporais e espaciais.

Outro elemento que faz parte do antecedente na norma tributária é o critério temporal. Nesse elemento busca-se identificar o momento no tempo em que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência. Não basta apenas saber se ocorreu ou não o fato gerador, é de vital importância saber o exato momento em que ocorreu a hipótese de incidência. Para que isso seja possível, o legislador irá especificar quais serão os marcos temporais utilizados para cada tributo, a depender da forma como se realiza o fato gerador, assim como se realiza o seu lançamento tributário.

Para que isso seja possível, é necessário analisar com atenção os dispositivos legais que visam positivar a RMIT de determinados tributos. Um bom exemplo que pode ser dado sobre as incertezas que são geradas pela imprecisão legislativa pode ser encontrado no art. 19 do CTN (LGL\1966\26). Veja-se:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

A partir da exegese deste artigo, pode-se entender que o critério material e o critério temporal seriam o mesmo elemento, qual seja, a entrada jurídica de mercadoria no território brasileiro. Contudo, é

necessário perceber que, nesse caso, o critério material seria a operação de importação e o critério temporal seria o momento em que a mercadoria adentra o território brasileiro.

Sobre o Critério Temporal, vale citar o que afirmou Paulo de Barros (CARVALHO, 2011) sobre o tema, quando ele ressalta que: “O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”. Por último, mas não menos importante, temos o Critério Espacial como um dos elementos formadores do antecedente da norma tributária. Esse critério servirá como meio para que seja possível identificar o local onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária.

Mais uma vez é importante dissociar o Critério Temporal do núcleo da hipótese de incidência. Quando pensamos em uma ação, é impossível imaginar que essa ação seja realizada fora do espaço.

Apesar disso, é necessário perceber que existe diferença entre o Critério Material e o Critério Material em virtude de suas especificidades. Enquanto aquele busca tratar do núcleo da hipótese de incidência, este analisa apenas o local em que a ação prevista na hipótese foi realizada. O critério material poderá não só determinar o local em que ocorre o fato gerador, como no caso do ICMS e do ISS, assim como poderá condicionar a ocorrência do fato gerador aquele lugar, como, por exemplo, o ITR e o IPTU. Diante de tais análises, é possível concluir que o antecedente da RMIT é composta do critério material, critério pessoal e critério espacial, sendo estes os elementos objetivos para que se possa fixar com segurança a ocorrência do fato gerador.

6 Composição do consequente da Regra-matriz de Incidência Tributária

A par dos elementos que formam a primeira metade da norma tributária, passa-se agora a estudar os elementos que compõem a segunda metade da citada norma, também conhecidos como elementos subjetivos da RMIT. No consequente da norma tributária iremos encontrar o critério pessoal e o critério quantitativo.

Sobre o critério pessoal, ele será responsável por indicar que é o sujeito passivo da relação tributária, assim como que é o sujeito ativo de tal relação. Será o critério quantitativo responsável por indicar quem são os sujeitos que compõem o vínculo da relação jurídica obrigacional. Dentro de toda relação tributária tem-se o sujeito ativo e o sujeito passivo. Começemos tecendo comentários sobre o sujeito ativo.

Segundo preconiza o art. 119 do CTN (LGL\1966\26), o sujeito ativo da relação obrigacional tributária poderá ser apenas o ente político competente para exigir o cumprimento da mesma. Data vênua, tal preceito elimina uma quantidade considerável de sujeitos ativos em potencial ao fazer tal afirmação. Analisando a constituição federal, pode-se perceber que existe a possibilidade de os titulares do crédito tributário nomearem outro ente político ou até mesmo uma pessoa jurídica de direito privado para que este possa figurar como credor da obrigação.

Um bom exemplo dessa delegação de competência para exigir um tributo pode ser visto com o ITR. Apesar de ser um imposto em que a União possui a competência para arrecadá-lo, é possível e comum que tal atribuição seja repassada para o Município. Em virtude disso, é possível afirmar que o art. 119 do CTN (LGL\1966\26) não foi recepcionado pela ordem constitucional de 1988 e, por isso, pode ser considerada como letra morta. Desse modo, nos juntamos ao festejado tributarista Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2011) quando este apresenta o seguinte conceito sobre sujeito ativo. Veja-se:

“O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política — são as pessoas políticas de direito constitucional interno — dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas.

Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já

adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária.

A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo”.

Posto isso, passe-se a analisar o polo passivo da relação obrigacional tributária. Mais uma vez, visitamos o CTN (LGL\1966\26) para procurar o conceito por ele posto acerca desse sujeito. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Como se pode perceber, o parágrafo único do dispositivo citado divide o sujeito passivo em dois tipos: os contribuintes e os responsáveis. O contribuinte pode ser definido como sendo aquele sujeito que realizou o fato gerador contido no prescritivo da norma de incidência tributária. Ou seja, é contribuinte quem a lei identificar, devendo ser observado os parâmetros para que tal definição seja feita. Desse modo, é necessário observar, por exemplo, a capacidade contributiva do sujeito passivo para que possamos identificá-lo como sendo contribuinte da exação ou não.

Outro ponto que deve ser observado é a relação pessoal entre o fato gerador e o sujeito passivo. Ou seja, é perceber a presença do contribuinte dando causa a ocorrência do fato gerador. Desse modo, a de se perceber que a distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito deixa de existir uma vez que essa relação deve ser direta. Caso o sujeito não realize uma operação de circulação de mercadoria, não é possível afirmar que ele é o sujeito passivo da relação tributária.

O que deve ser observado é o fato de o sujeito passivo estar participando diretamente da concretização do núcleo da hipótese de incidência. Desse modo será possível identificar se o sujeito é ou não devedor da obrigação tributária.

Outra classificação para o sujeito passivo apresentado pelo dispositivo citado é a sujeição passiva na forma de responsável tributário.

Como afirma Luciano Amaro (AMARO, 2011), a presença do responsável passivo figurando como devedor na obrigação tributária modifica subjetivamente o polo passivo da obrigação tributária, na posição que inicialmente seria ocupada pelo contribuinte tributário.

O responsável tributário é um sujeito que não participa diretamente da ocorrência do fato gerador, mas que possui algum tipo de ligação com este. A escolha desses responsáveis tributários está diretamente ligada à conveniência e à necessidade no momento em que se vai auferir a ocorrência do tributo. Desse modo, é necessário que a lei aponte um responsável tributário para que seja viável a cobrança de um determinado tributo.

Um bom exemplo apresentado por Luciano Amaro (AMARO, 2011) trata da renda auferida por pessoas físicas que não residem no país. Desse modo, a lei define que a fonte pagadora será responsável pela retenção do valor correspondente e repassará para o sujeito ativo da relação obrigacional.

Conclui-se, portanto, que a sujeição passiva poderá ser dividida entre contribuinte (sujeito passivo da obrigação principal) e responsável (sujeito que será responsável por realizar determinado dever instrumental relacionado a obrigação principal).

Diante de tudo que fora exposto no presente capítulo, pode-se concluir que a Regra-matriz de Incidência Tributária possui a estrutura normativa das demais normas do direito. Onde é possível encontrar uma prescrição e uma consequência, possuindo, essas duas partes, elementos específicos que serão utilizados para garantir uma aplicação segura da RMIT.

Esses critérios são comuns a todos os tributos aplicados no direito brasileiro e, por esse motivo, a análise da estrutura da RMIT se faz tão importante. Analisar a incidência do ICMS sobre a TUST/TUSD seria vaga caso os apontamentos feitos no decorrer do presente capítulo não tivessem

ocorrido. Nos capítulos a seguir será analisado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e a Taxa de Utilização do Sistema de Distribuição/Transmissão.

7 A incidência de ICMS sobre a TUST e da TUSD

A Tarifa de Uso de Sistema de Distribuição – TUSD e a Tarifa de Uso de Sistema de Transmissão – TUST foram instituídas pela Agência Nacional de Energia Elétrica. Essa taxa busca custear a utilização dos sistemas elétricos de distribuição e de transmissão por consumidores de energia originária do mercado livre de consumo, conforme está estabelecido na Resolução 281/1999 da ANEEL. A TUST é referente à instalação de transmissão integrantes da chamada Rede Básica, em que o nível de tensão encontrado é de, no mínimo, 230 kv.

Por ser cobrada por concessionárias de energias, a taxa em tela passa a ser regida pelo regime de direito privado e, por isso, recebe o nome de tarifa. O art. 13.º da Resolução 281/1999 da ANEEL deixa bastante claro qual a destinação dos encargos arrecadados e a quem é devido. Veja-se: Art. 13. Os encargos de uso do sistema de transmissão deverão ser suficientes para a prestação deste serviço e serão devidos aos respectivos concessionários e ao ONS.

Em virtude da cobrança pela utilização do sistema de distribuição, alguns Estados brasileiros, como a Bahia, por exemplo, vêm cobrando ICMS – Transporte nessas operações, alegando que existe uma prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual. Como será analisado a seguir, tal afirmação não procede, não devendo ser feito tal destaque.

8 Regra-matriz de Incidência Tributária da TUST/TUSD

Por ser uma tarifa, a TUST terá como fato gerador uma prestação de serviço por um ente estatal ou por quem lhe faça as vezes, desde que esteja sujeito ao regime de direito privado. Como foi narrado anteriormente, é possível que se adquira energia elétrica através do mercado livre de energia. Nesses casos, o consumidor terá que utilizar o sistema de distribuição de energia para que possa fazer o produto chegar ao seu destino.

Por tal motivo, percebe-se que surge uma situação em que a concessionária de energia tem que prestar um serviço pontual e divisível para um determinado usuário e, por isso, deve este usuário arcar com os custos da operação. A Resolução 281/1999 dispõe, no supracitado art. 13, que os encargos deverão ser suficientes para que custeiem a prestação do serviço.

Desse modo, já se pode concluir que o critério material será a utilização do sistema de transmissão de energia, sendo o critério temporal definido no momento em que ocorre a utilização do sistema e o local será considerado aquele em que ocorre a conexão do sistema de distribuição com o fornecedor de energia do mercado livre.

Fixado os elementos objetivos da norma tributária, ou seja, o antecedente da norma, necessário agora analisar os elementos subjetivos, também conhecidos como consequentes da norma jurídica tributária.

No critério pessoal tem-se a presença do sujeito ativo e o sujeito passivo. Na composição da RMIT da TUST/TUSD, é possível afirmar que o sujeito ativo da relação obrigacional tributária será o ente competente para cobrar tal exação, ou seja, será o ente estatal ou a concessionária de energia elétrica que explore tal serviço. Por sua vez, o sujeito passivo da relação será a pessoa que realizar a operação de utilização do sistema de energia, por ser este quem realiza o fato gerador.

Por fim, mas não menos importante, o critério quantitativo será definido pelo valor da operação. As taxas e tarifas possuem como objetivo custear um determinado serviço. Desse modo, a base de cálculo será fixada como sendo o custo do serviço para o ente político ou para a concessionária do serviço.

9 Convênio ICMS 117/2004 e a incidência do ICMS sobre a base de cálculo da TUST/TUSD

A Convenção ICMS 117/2004 foi publicada com o objetivo de regularizar a cobrança do ICMS sobre a Tarifa de Utilização de Sistema de Transmissão. Como será analisado a seguir, tal convenção possui atecnia que demonstra a impossibilidade de destaque de ICMS sobre as tarifas em tela.

Ab initio, fica demonstrado logo na cláusula primeira que não fora nomeado corretamente o tributo a ser cobrado na operação de utilização do sistema elétrico. Veja-se:

Cláusula primeira: Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento.

A Convenção utiliza o termo “imposto” quando deveria utilizar “taxa” ou “tarifa”. Isso já demonstra o desvio que ocorre no conteúdo da mesma, demonstrando que deve ela ser analisa com cautela.

Apesar de essas e de outras situações em que os institutos tributários são utilizados de maneira indevida, é no § 1.º, I, alínea c, da Cláusula Primeira em que se encontra o comando de que o contribuinte deve realizar o destaque do ICMS relativo a operação. Veja-se: § 1.º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado à rede básica deverá:

I – emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste:

a) como base de cálculo, o valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão de energia elétrica, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto; b) a alíquota aplicável; c) o *destaque do ICMS*; (grifos nossos)

Com base nesse dispositivo e com uma aplicação teratológica dos demais dispositivos que regulamentam o ICMS – transporte no ordenamento pátrio, alguns estados brasileiros vêm realizando a cobrança desta exação sobre a TUST/TUSD.

A hipótese de incidência do ICMS está definida no inciso II do art. 155 da CF/1988 (LGL\1988\3). Da interpretação deste dispositivo, é possível perceber que a operação de compra de energia no mercado livre engloba apenas o consumo da energia elétrica, não existindo a caracterização do transporte da mercadoria.

A energia, apesar de ser considerada uma mercadoria, não pode ser individualizada dentro da rede de transmissão e, por este motivo, não é possível configurar os serviços de transporte. Para que seja possível caracterizar tal serviço, é necessário que identifiquemos qual a mercadoria está sendo transportada e se essa mesma mercadoria foi entregue ao destinatário.

O sistema de energia elétrica não possui um condutor que transporta a mercadoria. O que existe é uma rede que objetiva manter a direção da energia elétrica. Tecnicamente, o fornecedor de energia injeta uma determinada carga no sistema elétrico e o consumidor terá direito a reivindicar a utilização dessa determinada carga. Ou seja, não há como garantir que a mesma energia inserida pelo produtor vai ser aquela consumida. Por tais motivos, não é possível falar em transporte de energia elétrica.

Os conceitos de transporte e de mercadoria são fixados pelo Código Civil de 2002, não sendo possível que o Direito Tributário venha a intervir em tais critérios, como está disposto no art. 110 do CTN (LGL\1966\26). Veja-se: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Por sua vez, o CC/2002 (LGL\2002\400) fixa os requisitos que devem ser preenchidos para que possa ser caracterizado o contrato de transporte, assim como as condições da mercadoria que deve ser entregue. Veja-se:

“Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

Art. 743. A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o

destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço. Art. 744. Ao receber a coisa, o transportador emitirá conhecimento com a menção dos dados que a identifiquem, obedecido o disposto em lei especial”.

Como se pode perceber, não existem garantias de que a energia produzida será a mesma entregue ao consumidor. Ainda que se entenda a energia como um bem fungível, é de se concordar que não é possível identificar e apartar uma determinada quantidade dentro do sistema de distribuição de energia.

Nesse sentido, necessário elencar decisão do Tribunal de Justiça da Bahia que corroboram com o raciocínio aqui empregado. Veja-se:

“Agravo de Instrumento. Direito Tributário. ICMS. Empresa produtora de energia elétrica. Incidência. Incidência da TUST e TUSD. Descabimento. Jurisprudência consolidada na Corte Superior. Recurso conhecido e não provido.

1. A irresignação recursal afronta o decisum primevo que determinou ao Ente Público a abstenção quanto à cobrança de ICMS sobre a tarifa TSUD das faturas de energia elétrica da empresa recorrente.

2. Na hipótese em testilha, o agravante logrou êxito em demonstrar, por meio de contratos de uso dos sistemas de distribuição, junto à Concessionária COELBA, além do estatuto social da empresa agravada, que, dentre os objetivos da companhia, a comercialização da energia decorrente de sua produção. Por isso, não há como considerar a recorrida como consumidora final da energia elétrica produzida.

3. De outra sorte, com arrimo na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0026450-43.2015.8.05.0000, Relator(a): José Edivaldo Rocha Rotondano, Quinta Câmara Cível, Publicado em: 17/08/2016)”.

Em período anterior, o STJ, em sede de Agravo Regimental no Recurso Especial, de Relatoria do eminente Ministro Humberto Martins, firmou o mesmo entendimento nos seguintes termos:

“Processo Civil e Tributário. Violação do art. 535 do CPC (LGL\2015\1656). Não ocorrência. ICMS sobre ‘TUST’ e ‘TUSD’. Não incidência. Ausência de circulação jurídica da mercadoria. Precedentes.

1. Recurso especial em que se discute a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD). 2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC (LGL\2015\1656), pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido. 3. Esta Corte firmou orientação, sob o rito dos recursos repetitivos (REsp 1.299.303-SC, DJe 14/8/2012), de que o consumidor final de energia elétrica tem legitimidade ativa para propor ação declaratória cumulada com repetição de indébito que tenha por escopo afastar a incidência de ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada de energia elétrica. 4. É pacífico o entendimento de que ‘a Súmula 166 (MIX\2010\1419)/STJ reconhece que ‘não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte’. Assim, por evidente, não fazem parte da base de cálculo do ICMS a TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e a TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica)’. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.359.399/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, DJe 19/06/2013; AgRg no REsp 1.075.223/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013; AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013. Agravo regimental improvido. (STJ – AgRg no REsp: 1408485 SC 2013/0330262-7, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 12/05/2015, T2 – Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 19/05/2015)”.

Portanto, não existe a ocorrência dos serviços de transporte de mercadoria, mas, sim, a disponibilização da quantia devida que fora contratada entre o produtor e o consumidor de energia do mercado livre. Por esse motivo é indevido o destaque do ICMS nas Tarifas de Utilização do Sistema de Transmissão.

10 Conclusão

Impostos podem ser conceituados como sendo tributos que incidem sobre signos presuntivos de riqueza e que não possuem sua receita vinculada. Por sua vez, as taxas incidem sobre atividades públicas que podem ser individualizadas ou sobre o exercício do poder de polícia. Por esse motivo, possui sua receita vinculada ao custeio das despesas geradas pelo contribuinte.

A regra-matriz de incidência tributária possui a mesma estrutura das demais normas jurídicas. O antecedente da RMIT é composto do critério material, critério temporal e critério espacial. Por sua vez, o consequente da norma será composto do critério pessoal e do critério quantitativo. Esses elementos são comuns a todas as normas de incidência dos tributos.

O ICMS tem como critério material a circulação jurídica de mercadorias, o serviço de transporte de mercadorias e pessoas, e a prestação de serviços de comunicação. Apesar de parte da doutrina dividir os contribuintes desse imposto como direto e indireto, entende-se que essa distinção é inócua e que só existe o chamado contribuinte direto do imposto.

A TUST/TUSD é uma tarifa criada com o objetivo de custear a utilização do sistema de utilização do sistema de energia elétrica. Não pode ocorrer a incidência do ICMS na base de cálculo da TUST/TUSD porque a operação não configura a prestação do serviço de transporte de mercadoria, uma vez que, quando uma determinada quantidade de energia é inserida na rede elétrica, torna-se inviável a sua individualização. Desse modo, entende-se que o que ocorre é a disponibilização da quantidade de energia que fora inserida no sistema pela fonte produtora.

11 Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL, Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília DF: Senado Federal, 1988.

_____. Código Civil (2002). Brasília: [s.n], Disponível em: [\[www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm). Acesso em: 29 out. 2012.

_____. Código Tributário Nacional. 1966. Disponível em: [\[www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 25 mar. 2015.

_____. BRASIL. Lei Complementar Nº 87. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 mar. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial: AgRg no REsp 1191693MS 2010/0080591-7.2013. Rel. Humberto Martins. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23533182/agravo-regimental-no-recursospecial-agrg-no-resp-1191693-ms-2>. Acesso em: 12 mar. 2015.

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

_____. *Teoria da norma tributária*. [São Paulo]: Max Limonad, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. Salvador: JusPodvim, 2012.

ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão. 2015. Disponível em: [\[www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea="97"\]](http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=). Acesso em: 17 mar. 2015.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (org.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municípios*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SANTIAGO, Igor Mauler. A exigência de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica: aspectos regulatórios, tributários e processuais, 2007. Disponível em:

[<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/A-exigencia-delCMS-sobre-as-tarifas-de-uso-dos-sistemas-de>]
Acesso em: 24 jan. 2014.

1 Sobre o tema, necessário trazer à baila os ensinamentos apresentados pelo professor Tercio Sampaio Ferraz Jr. (1994). Segundo este, signo pode ser definido como sendo “um ente que se caracteriza por sua mediatidade, aponta para algo distinto de si mesmo. A função significativa pode ser exercida por emblemas, distintivos, roupas etc.”. Foi com base nesse pensamento que o legislador constituinte pensou os fatos geradores dos impostos. Ao definir determinada conduta como critério material da regra-matriz de incidência tributária, ficou definido que o contribuinte que realiza tais ações estaria demonstrando capacidade contributiva.