

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
LEONARDO BORGES DE SOUZA**

**A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE INCIDENTE
NAS ALÍQUOTAS DO ICMS DA ENERGIA ELÉTRICA**

**Juiz de Fora
2022**

LEONARDO BORGES DE SOUZA

**A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE INCIDENTE
NAS ALÍQUOTAS DO ICMS DA ENERGIA ELÉTRICA**

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2022**

FOLHA DE APROVAÇÃO

LEONARDO BORGES DE SOUZA

A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE INCIDENTE NAS ALÍQUOTAS DO ICMS DA ENERGIA ELÉTRICA

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Profa. Dra. Evanilda Nascimento de Godoi Bustamante
Universidade Federal de Viçosa - UFV

Me. Diogo de Castro Ferreira
Universidade Católica de Petrópolis - UCP

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 14 de fevereiro de 2022.

A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE INCIDENTE NAS ALÍQUOTAS DO ICMS DA ENERGIA ELÉTRICA

Leonardo Borges de Souza¹

RESUMO

Este artigo demonstra a inobservância da tributação seletiva do ICMS sobre a energia elétrica por parte dos Estados e do Distrito Federal, inobstante o caráter essencial desse insumo. Realiza uma análise acerca da seletividade e da essencialidade da energia elétrica, utilizando como marco teórico o pós-positivismo. Adota como metodologia os métodos indutivo, comparativo e dialético. Os resultados da pesquisa estão no sentido de que a totalidade dos Estados e o Distrito Federal estabelecem alíquotas de ICMS para a energia elétrica no mesmo percentual ou em percentual maior àquelas atribuídas a produtos considerados supérfluos. A maioria dos Tribunais de Justiça tem entendido, nos últimos anos, pela possibilidade de majoração destas alíquotas. A recente decisão do Supremo Tribunal Federal de que estas alíquotas não podem ser superiores à alíquota ordinária, entretanto, traz uma nova sistemática para a tributação do ICMS, mas não observa a energia elétrica como mercadoria cuja alíquota deva ser minorada em razão da sua essencialidade, pois permite sua fixação no mesmo patamar de outros bens e serviços não essenciais.

Palavras-chave: Direito Tributário; Seletividade; Essencialidade; Energia elétrica; ICMS.

ABSTRACT

This article demonstrates the non-observance of the selective taxation of ICMS on electric energy by the States and the Federal District, despite the essential character of this input. It carries out an analysis about the selectivity and essentiality of electric energy, using post-positivism as a theoretical framework. It adopts as methodology the inductive, comparative and dialectical methods. The research results are in the sense that all states and the Federal District establish ICMS rates for electric energy at the same percentage or in a higher percentage than those attributed to products considered superfluous. Most Courts of Justice have understood, in recent years, the possibility of increasing these rates. The recent decision of the Federal Supreme Court that these rates cannot be higher than the ordinary rate, however, brings a new system for the taxation of ICMS, but does not consider electric energy as a commodity whose rate must be reduced due to its essentiality, because it allows them to be fixed on the same level as other non-essential goods and services.

Palavras-chave: Tax; Selectivity; Electricity; Essentiality; Aliquot.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. 2.1 Conceito e natureza jurídica da seletividade. 2.2 A seletividade no IPI e no ICMS. 2.3 A seletividade e as funções fiscal e extrafiscal na tributação do ICMS. 2.4 A relação entre a seletividade e a capacidade contributiva. 3 APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NO SERVIÇO DE FORNECIMENTO

¹ Graduando pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF.

DE ENERGIA ELÉTRICA. 3.1 Conceito de essencialidade. 3.2 A natureza jurídica da prestação de serviço de fornecimento de energia elétrica. 3.3 Os diferentes consumidores de energia elétrica. 4 O ICMS INCIDENTE NAS CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA. 5 ENTENDIMENTOS NA JURISPRUDÊNCIA A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA. 6 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo trata da aplicação da seletividade, prevista no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), sobre as alíquotas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) incidentes nas contas de energia elétrica em função da essencialidade deste insumo. A importância deste debate verifica-se nos fatos de que a energia elétrica é indubitavelmente uma mercadoria essencial para a sociedade moderna e que a seletividade constitucional do ICMS tem sido ignorada pelo legislador infraconstitucional.

A pesquisa está fundamentada no marco teórico pós-positivista, que propicia o estabelecimento de critérios valorativos para a aplicação da norma e compreende princípios e regras como normas. Este paradigma jusfilosófico permeia o presente estudo na medida em que a seletividade em função da essencialidade, prevista constitucionalmente como uma faculdade no caso do ICMS, é defendida com base em princípios e fundamentos constitucionais, como o da dignidade da pessoa humana, do combate às desigualdades e da satisfação das necessidades básicas dos cidadãos.

A metodologia utilizada no estudo é formada pelos métodos indutivo, comparativo e dialético. O método indutivo é utilizado para apresentar as razões pelas quais a energia elétrica é insumo essencial para cada tipo de consumidor em particular, como os residenciais, comerciais e industriais, a fim de demonstrar que sua importância abrange toda a sociedade moderna, razão pela qual a seletividade deve ser aplicada na tributação do ICMS da energia elétrica. Por meio do método comparativo, a pesquisa busca analisar as alíquotas de ICMS adotadas pelas legislações de vários Estados e do Distrito Federal sobre a energia elétrica. O método dialético, por sua vez, está caracterizado pela presença de argumentos lógicos, fundamentados em valores constitucionais, que direcionam o estudo para determinada conclusão, bem como pela apresentação de argumentos antagônicos acerca da norma constitucional que disciplina a seletividade do ICMS.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: o item 2 apresenta uma abordagem acerca da seletividade. Inicialmente, recorre à doutrina pós-positivista para tratar da natureza jurídica do instituto, buscando esclarecer se a seletividade trata de um princípio ou de uma regra. Em seguida, realiza uma comparação entre a previsão constitucional da seletividade para o IPI e para o ICMS. Discorre acerca das funções fiscal e extrafiscal do ICMS e analisa sua relação com a energia elétrica. Por fim, trata da confluência existente entre a seletividade e o princípio da capacidade contributiva. No item 3, o estudo versa sobre o conceito de essencialidade e de sua aplicação em relação ao fornecimento de energia elétrica, identificando a natureza jurídica do serviço de fornecimento de energia elétrica e as diferentes espécies de consumidores do insumo que existem no Brasil. No item 4, são identificadas as alíquotas de ICMS da energia elétrica que vigoram em vários Estados e no Distrito Federal. Este item apresenta comparações entre alíquotas estabelecidas para a energia elétrica e alíquotas incidentes sobre produtos supérfluos em cada Ente analisado, bem como mostra, na prática, a cobrança do ICMS em paralelo com as contribuições PASEP e COFINS nas contas de energia elétrica. Por fim, o item 5 discute decisões de diferentes Tribunais de Justiça brasileiros acerca do tema e analisa a recente decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 714.139/SC (BRASIL, 2021) e a modulação de seus efeitos.

2 A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) contempla a aplicação da seletividade nos seus artigos 153, §3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, que dispõem, respectivamente, acerca do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Inicialmente, no subitem 2.1 será tratada a diferenciação entre regras e princípios com fundamento no pós-positivismo. Após, esse subitem identificará a natureza jurídica e o conceito doutrinário atribuído à seletividade prevista pela Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A previsão constitucional da seletividade para o IPI e para o ICMS é o tema do subitem 2.2. Tendo em vista que a diferença entre as redações dos artigos 153, §3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, da Constituição (BRASIL, 1988), enseja entendimentos distintos acerca

da obrigatoriedade ou faculdade de aplicação da seletividade ao ICMS, por isso, faz-se necessária uma abordagem da discussão doutrinária relativa ao tema.

Em seguida, tratar-se-á das funções fiscal e extrafiscal do ICMS, enfatizando sua importância na arrecadação de valores para a manutenção dos Estados e do Distrito Federal, bem como da aplicação da seletividade sobre o tributo com vista à concretização de outros valores sociais constitucionalmente previstos.

2.1 Conceito e natureza jurídica da seletividade

O entendimento acerca da norma que disciplina a seletividade no ICMS, prevista no artigo 155, § 2º, inc. III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), exige que se compreenda, inicialmente, sua natureza jurídica. Faz-se necessário, assim, estabelecer se a referida norma se trata de um princípio ou de uma regra.

O ordenamento jurídico brasileiro consubstancia-se em uma estrutura marcadamente pós-positivista, corrente eclética que concilia aspectos do positivismo jurídico e do jusnaturalismo, em que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece regras e valores éticos. Nesse sentido, Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes e Guilherme Pereira Dolabella Bicalho explicam que:

As principais características desse novo posicionamento teórico podem ser identificadas, em suma, como a) a abertura valorativa do sistema jurídico e, sobretudo, da Constituição; b) tanto princípios quanto regras são considerados normas jurídicas; c) a Constituição passa a ser o locus principal dos princípios; e d) o aumento da força política do Judiciário em face da constatação de que o intérprete cria norma jurídica (FERNANDES E BICALHO, 2011, p. 114).

No pós-positivismo, os valores sociais são considerados tanto na criação quanto na aplicação das normas. De acordo com Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes e Guilherme Pereira Dolabella Bicalho, esta nova ideologia “[...] cria sustentação jusfilosófica para que se possam buscar parâmetros de justiça ou equidade quando da aplicação concreta do direito. Isso se dá com a abertura valorativa do sistema” (2011, p. 116). Uma das problemáticas centrais do pós-positivismo é a valorização dos princípios jurídicos, o que enseja em uma ênfase da distinção entre regras e princípios para o devido entendimento da natureza jurídica da seletividade constitucional do ICMS.

O pós-positivista Robert Alexy (2008), propõe uma distinção estrutural entre regras e princípios como uma forma solucionadora dos problemas centrais acerca da

dogmática dos direitos fundamentais. Robert Alexy reúne regras e princípios sob o conceito de norma e explica que ambos são “[...] razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas” (2008, p. 87). Segundo este autor:

[...] *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes (ALEXY, 2008, p. 90).

Como mandamentos de otimização, portanto, os princípios são aplicados em doses máximas, médias e mínimas, mas sempre são aplicados. Os princípios formam o parâmetro axiológico de uma sociedade.

Quanto às regras, por outro lado, Robert Alexy afirma que se tratam de:

[...] normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio (ALEXY, 2008, p. 91).

As regras, assim, são razões definitivas; sendo satisfeitas, são aplicadas na sua integralidade. Caso contrário, são inválidas, ou seja, se uma regra vale, deve-se observar exatamente o que está delimitado em sua redação.

A distinção entre regras e princípios é melhor compreendida a partir da observação dos conflitos entre regras e das colisões entre princípios. Segundo Robert Alexy, “Um conflito entre regras somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida” (2008, p. 92). A aplicação das regras ocorre pela lógica da subsunção. Quando uma norma conflituosa é considerada válida e aplicável a determinado caso concreto, a outra deve ser considerada inválida e inaplicável, pois “[...] não é possível que dois juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si sejam válidos” (2008, p. 92).

De acordo com Robert Alexy as colisões entre princípios são resolvidas de forma completamente distinta. Um dos princípios em colisão terá que ceder, o que “[...] não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele

deverá ser introduzida uma cláusula de exceção” (2008, p. 93). Os princípios em colisão devem ser ponderados por meio da técnica de sopesamento para que se determine qual deles terá precedência sobre o outro de acordo com as circunstâncias do caso concreto. Robert Alexy conclui, assim, que “[...] Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios - visto que só princípios válidos podem colidir - ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso” (2008, p. 94). Em uma colisão entre princípios, o aplicador da lei deve sempre buscar a efetivação da justiça prezando pela coerência e integridade do direito.

A partir da distinção entre regras e princípios proposta por Robert Alexy (2008), é possível concluir que a seletividade prevista para o ICMS no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) se trata tão somente de uma regra, pois ela descreve a permissão de que o tributo poderá ser seletivo. A norma do referido dispositivo não se afigura como um mandamento de otimização que pode ser satisfeito em graus variados. Trata-se apenas de uma faculdade que é atribuída ao legislador estadual e distrital para o estabelecimento de alíquotas seletivas na tributação do ICMS. A seletividade é uma ferramenta essencial para a promoção de uma tributação justa e para a satisfação de valores constitucionais como a dignidade da pessoa humana, mas não caracteriza, por si só, um parâmetro axiológico da sociedade.

A seletividade é, portanto, uma regra disciplinada expressamente na Constituição (BRASIL, 1988) para o IPI e para o ICMS. Hugo de Brito Machado Segundo preleciona que:

Diz-se *seletiva* a tributação feita de sorte a que ônus tributários diferentes sejam impostos a produtos ou serviços também diferentes, a partir de determinado critério. Trata-se de estabelecer distinções entre os objetos a serem tributados, de sorte a onerá-los de maneira diferente a partir de um parâmetro previamente eleito (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 101).

A redação dos artigos 153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III determinam que o critério para o estabelecimento de distinções entre os objetos é a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços que serão tributados pelo IPI e pelo ICMS. Luís Eduardo Schoueri comenta que, em ambos os casos, “[...] a seletividade se encontra vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos” (SCHOUERI, 2021, p. 453). Vittório Cassone entende que:

A *seletividade* é definida em função da *essencialidade*, e é concretizada através de *alíquotas*, menores para os produtos tidos como *essenciais*, e

gradativamente *maiores* à medida que a essencialidade diminui, sendo mais elevadas nos produtos considerados *superfluos*, ou que requerem tributação maior em face de política tributária (CASSONE, 2018, p. 277).

Conclui-se que a seletividade é um instrumento que permite ao legislador diminuir ou majorar a carga tributária em função da essencialidade de bens e serviços. No ordenamento jurídico brasileiro, a seletividade existe para o IPI desde a Constituição de 1967 (BRASIL, 1967), ao passo que para o ICMS somente foi instituída pela Constituição de 1988 (BRASIL, 1988). Atualmente, o texto constitucional prevê a seletividade para ambos os tributos, tema que será abordado no próximo subitem.

2.2 A seletividade no IPI e no ICMS

O IPI e o ICMS são impostos sobre o consumo e tributam a cadeia econômica desde a produção até o consumo final de bens e serviços, mas incidem em fases diferentes dessa cadeia. Enquanto o IPI é devido em operações comerciais com produtos industrializados, o ICMS incide nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, “[...] IPI e ICMS são clássicos impostos sobre o consumo, e, conquanto cobrados do vendedor, são concebidos para atingir a renda do consumidor, no ato do consumo” (2021, p. 454).

O IPI é um imposto federal, cuja competência para legislar é da União. O ICMS, por outro lado, é atribuição dos Estados e do Distrito Federal, “[...] podendo ser exigido dos contribuintes que realizem operações relativas à circulação de mercadorias, que prestem serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, ainda, daqueles que prestem serviços de comunicação” (TAMANAHA, 2019, p. 6). A seletividade está prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988) para o IPI e para o ICMS, respectivamente, nos seus artigos 153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...] (BRASIL, 1988).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - 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;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[...] (BRASIL, 1988).

Verifica-se que os dispositivos utilizam redações diferentes para os tributos, estabelecendo que o IPI “deverá” ser seletivo, enquanto o ICMS “poderá”. Hugo de Brito Machado Segundo explica que:

Quanto ao IPI, a adoção da seletividade, tomando como critério a essencialidade dos produtos a serem tributados, é obrigatória para o legislador infraconstitucional (art. 153, § 3º, I). Isso significa que o imposto deve necessariamente ter alíquotas diferentes para produtos diferentes, tomando-se como critério para uma maior ou menor onerosidade a essencialidade dos referidos produtos. Quanto mais essenciais, menor deve ser a alíquota (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 101).

[...]

Quanto ao ICMS, a Constituição igualmente se reporta à seletividade, mas utiliza a palavra “poderá”, dando a ideia de que a adoção de alíquotas seletivas seria uma faculdade concedida ao legislador (art. 155, § 2.º, III). Assim, após 1988, os Estados-membros passaram a adotar alíquotas seletivas para o ICMS, mas sem respeitar o critério da essencialidade, estabelecendo os percentuais mais altos justamente para itens de maior essencialidade, como a energia elétrica, sujeita a alíquotas entre 25% e 30%, enquanto a generalidade das mercadorias não essenciais é onerada por alíquotas entre 17% e 18% (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 101).

De acordo com este autor, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) determina a obrigatoriedade de aplicação da seletividade em função da essencialidade para o IPI, mas a faculta no caso do ICMS. Há autores que, por outro lado, defendem que a obrigatoriedade de aplicação da seletividade também se estende ao ICMS, entendendo que o “poderá” deve ser lido, efetivamente, como “deverá”. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza realiza uma interpretação de necessidade da observância da seletividade para o ICMS, afirmando que:

[...] quando a Constituição confere a uma pessoa política um 'poder', ela, *ipso facto*, lhe impõe um 'dever'. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres [...] Portanto, a nosso sentir, a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CARRAZZA, 2005, p. 361).

O autor reforça a comparação entre a norma constitucional que regulamenta a seletividade do IPI com a que disciplina a seletividade do ICMS, afirmando “[...] que estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam seletivos, não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inarredável dever, de cujo cumprimento ele não se pode furtar” (CARRAZZA, 2013, p. 108).

Hugo de Brito Machado Segundo, por outro lado, entende não ser essa a melhor interpretação para o dispositivo constitucional, conforme seu entendimento a seguir:

[...] o que é facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. Mas, se exercerem a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 102).

Defende este autor que a adoção da seletividade é facultativa, mas o parâmetro para sua aplicação deve ser, necessariamente, o da essencialidade dos bens e serviços. Caso o Ente competente decida por aplicar a seletividade do ICMS em seu Sistema Tributário, todos os produtos e serviços devem ser tributados conforme sua essencialidade, afigurando-se inconstitucionais as normas que instituírem alíquotas majoradas para itens considerados essenciais.

No mesmo sentido, o Ministro Relator Marco Aurélio de Mello, ao votar no julgamento do Recurso Extraordinário 714.139/SC no STF, que discutiu a constitucionalidade da previsão de alíquota do ICMS de 25% sobre a energia elétrica e os serviços de telecomunicação disciplinados na Lei estadual nº 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, afirmou que “[...] adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade” (BRASIL, 2021, p. 3), pois, caso contrário, “surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade” (BRASIL, 2021, p. 3).

A seletividade do IPI é tema pacificado tanto na doutrina quanto na jurisprudência. O entendimento que prevalece é o de que o imposto deve ser seletivo em função da essencialidade dos produtos. No caso do ICMS, a faculdade ou não da seletividade tem sido objeto de divergências doutrinárias, como foi apresentado neste subitem, bem como de divergências entre Tribunais de Justiça brasileiros, conforme será demonstrado no item 5.

O tema, contudo, recebeu novo entendimento em novembro de 2021 por parte do STF no julgamento do Recurso Extraordinário 714.139/SC, que fixou a tese de que, adotada a seletividade do ICMS pelo Ente competente, as alíquotas incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicações não podem ser superiores à alíquota ordinária, incidente sobre os bens e serviços em geral (BRASIL, 2021). A decisão da Suprema Corte seguiu o voto do Ministro Relator, Marco Aurélio de Mello, cujo entendimento acompanha o mencionado posicionamento doutrinário acerca do tema defendido por Hugo de Brito Machado Segundo (2019).

Conforme será demonstrado no item 5, a nova posição do STF, entretanto, não determina a instituição de alíquotas de ICMS minoradas para a energia elétrica, mas apenas estabelece a alíquota ordinária como um teto. O presente estudo, por outro lado, defende que a seletividade do ICMS deve ser aplicada às alíquotas de energia elétrica, tornando-as minoradas em relação às demais, a fim de que o instituto tributário cumpra com suas funções fiscal e extrafiscal, que serão abordadas no próximo subitem.

2.3 A seletividade e as funções fiscal e extrafiscal na tributação do ICMS

A principal fonte de renda dos Entes Federativos brasileiros é obtida por meio da tributação, atividade arrecadatória cujas finalidade pode ser a de captar recursos para a manutenção e regular funcionamento do Estado (finalidade fiscal) e/ou pode estar orientada por interesses econômicos, sociais, ambientais, políticos, entre outros (finalidade extrafiscal).

Hugo de Brito Machado Segundo define o tributo com função fiscal como “[...] aquele cuja finalidade principal é a de obter recursos para o orçamento da entidade estatal correspondente. É o caso, por exemplo, do IPTU cobrado pelos Municípios” (2019, p. 51). É considerado com função fiscal o tributo que possui finalidade preponderante de arrecadar recursos financeiros para compensar as despesas públicas.

Diferentemente da função fiscal dos tributos, que destina-se a arrecadar recursos para o Estado, existe a função extrafiscal que, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, se caracteriza quando “[...] o tributo é utilizado para um fim, ou um propósito, *diferente* da obtenção de receitas” (2019, p. 51), pois, nesse caso, “[...] a entidade não institui e cobra o tributo para financiar seu orçamento, ou o orçamento de ‘prolongamentos’ seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas etc” (2019, p. 51). A função extrafiscal possibilita que os Entes se

utilizem de instrumentos tributários para intervir em determinados setores econômicos, bem como para induzir comportamentos específicos de particulares. É através destes instrumentos que os Entes buscam, por exemplo, reaquecer a economia em momentos de crise.

Nesse contexto, está a regra da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços, prevista constitucionalmente para o IPI e o ICMS, como um instrumento para o exercício da função extrafiscal destes impostos. Rodolfo Tsunetaka Tamanaha delibera que:

Entre os diversos mecanismos tributários extrafiscais colocados à disposição do Poder Público, entende-se que a seletividade em razão da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço presente no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pode veicular norma tributária que exerça indução comportamental sobre os agentes econômicos com o objetivo de promover finalidades econômico-sociais relevantes (TAMANAHA, 2019, p. 8).

Embora o ICMS seja um dos principais impostos arrecadadores de recursos para os Entes competentes, possuindo clara função fiscal, esse tributo também comporta uma finalidade extrafiscal, vinculada à aplicação da seletividade em função da essencialidade, critério disciplinado pela própria norma constitucional que institui o imposto. Antonio Roque Carrazza vai além e sustenta que:

Os tributos, de um modo geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos. O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF (CARRAZZA, 2013, p. 108).

Conforme este entendimento de Antonio Roque Carrazza, a função extrafiscal está intrínseca no ICMS em razão da redação da norma constitucional que o institui, posição essa minoritária na doutrina (CARRAZZA, 2013, p. 108). Leonardo Buisa e Lucas Bevilacqua, entretanto, entendem que “a não aplicação obrigatória da seletividade no ICMS teria como fundamento o fato de esse tributo ser marcadamente arrecadatário, não possuindo aptidão extrafiscal em virtude de seu caráter nacional e da neutralidade econômica a ser observada” (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 124).

A Constituição (BRASIL, 1988), contudo, ao dispor que o ICMS “poderá” ser seletivo, admite, ao menos, que sua tributação seja ordenada por finalidades extrafiscais. Conforme Rodolfo Tsunetaka Tamanaha:

[...] o texto constitucional permite a interpretação que respalda a adoção de alíquotas seletivas de IPI e ICMS tendo em conta outros parâmetros que

servam para concretizar finalidades relevantes ao ordenamento jurídico, e que não se encontram reduzidos à repartição da carga tributária entre os contribuintes (TAMANHAHA, 2019, p. 9).

Apesar das divergências doutrinárias apontadas, a Constituição (BRASIL, 1988) reconhece a extrafiscalidade do ICMS e a vincula à regra da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços. A função extrafiscal do ICMS também pode ser observada quando o Ente desonera a tributação de ICMS relativa a exportação de mercadorias ou institui regimes simplificados de tributação para os pequenos empresários, situações em que não há variação de alíquotas de acordo com a seletividade. Verifica-se que, em todos os casos, há o propósito de se resolver um objeto, seja ele político, econômico, ambiental ou social, por meio da redução da tributação do imposto.

2.4 A relação entre a seletividade e a capacidade contributiva

Este subitem tratará da conceituação do princípio constitucional da capacidade contributiva a partir de entendimentos e definições doutrinárias, a fim de apresentar em sequência a importante relação desse princípio com a seletividade.

O princípio da capacidade contributiva, ou da capacidade econômica, está previsto no § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 145, [...] § 1º 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 (BRASIL, 1988).

Para Sasha Calmon Navarro Coêlho “[...] a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*)” (2019, p. 52), segundo esse autor:

[...] É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte, entendimento esse que converge com o adotado pela nobre Ministra Regina Helena Costa (COÊLHO, 2019, p. 52).

De acordo com Leandro Paulsen, decorre do princípio da capacidade contributiva “[...] que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam

progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza” (PAULSEN, 2021, p. 34). Sobre os preceitos deste princípio, portanto, cabe ao Estado o dever de identificar e levar em consideração a capacidade econômica dos contribuintes quando da repartição da carga tributária.

Em determinados tributos indiretos, ou seja, em certos impostos que incidem sobre o consumo, e não sobre a renda, a capacidade econômica é aferível por meio da aplicação da regra da seletividade. No caso do IPI e do ICMS, a aplicação da seletividade exterioriza a capacidade econômica quando são instituídas alíquotas na razão inversa da imprescindibilidade dos bens e serviços, pois incidirá sobre aquilo que for indispensável uma tributação menos onerosa, ao passo que sobre os bens e serviços considerados mais inessenciais, de consumo mais comum entre as classes mais abastadas, recairá uma tributação mais dispendiosa. Nesse sentido, Eduardo Sabbag explica que a seletividade é uma:

[...] forma de exteriorização da capacidade contributiva, mostrando-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade do bem. Vale dizer, em outras palavras, que a técnica permite gravar-se com uma maior alíquota o bem mais inessencial, ou seja, na razão direta da superfluidade do bem (SABBAG, 2021, p. 14).

A seletividade é um meio de concretização do princípio da capacidade contributiva. Isso acontece na medida em que a aplicação do critério da seletividade sobre a alíquota das mercadorias, serviços e produtos, permite que pessoas de pouca renda tenham mais facilidade para adquirir bens ou serviços de natureza essencial. Ressalta-se que, ainda que os mais ricos paguem as mesmas alíquotas que os mais pobres, a concretização do princípio da capacidade contributiva se observa, nesse caso, no consumo dos menos favorecidos. Leandro Paulsen explica que:

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto (PAULSEN, 2021, p. 71).

A título de exemplo, no Estado de Minas, o artigo 12, inciso I, alínea *b*, *b.1* e *b.5*, da Lei Estadual nº 6.763 (MINAS GERAIS, 1975) estabelece a alíquota mínima de ICMS de 12% incidentes nas operações que envolvam produtos como arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho e farinha de mandioca, quando de produção nacional, além de medicamentos. Verifica-se a aplicação do critério da seletividade, tendo em vista que os referidos produtos são de natureza essencial para a sociedade, por isso que a alíquota é menor do que a usual de 18%.

O objeto de incidência da seletividade não é o contribuinte, mas o produto, mercadoria ou serviço, mas por consequência o atingirá. A seletividade, ao levar em consideração a essencialidade dos objetos de incidência do tributo, levando a redução de sua carga, conseqüentemente proporcionará maior alcance desses bens ou serviços essenciais às populações de baixa renda. Assim, aquilo que for considerado essencial passa a satisfazer a capacidade contributiva de um maior número possível de contribuintes.

3 APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NO SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

A aplicação de alíquotas minoradas de ICMS nas contas de energia elétrica em razão da essencialidade desse insumo representa um passo positivo na direção da concretização de uma tributação cada vez mais justa, uma vez que trata-se de uma mercadoria crucial e demasiadamente presente na vida das pessoas e das empresas.

Inicialmente, no subitem 3.1 será abordado o conceito de essencialidade, introduzindo as discussões doutrinárias acerca do tema. O estudo dará enfoque na análise da energia elétrica, bem de notória essencialidade para o ser humano.

Já o subitem 3.2 apresenta a natureza jurídica da prestação do serviço público de fornecimento de energia elétrica, numa relação de consumo que envolve o Poder Público, as concessionárias de energia elétrica e os consumidores desse insumo.

Em seguida, tratar-se-á dos diferentes tipos de consumidores de energia elétrica, que são desde os consumidores finais até as diferentes espécies de empresas, consideradas agentes econômicos fundamentais para o crescimento e o desenvolvimento econômico do Brasil, a fim de que sejam identificados os diferentes sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

3.1 Conceito de essencialidade

Conforme verificado no subitem 2.2, os artigos 153, §3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), mencionam a seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. Os dispositivos, contudo, não trazem o conceito da essencialidade, tampouco descrevem o que deve ser considerado essencial, deixando o significado de essencialidade em aberto.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 235), “[...] Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural”. A essencialidade de determinados bens e serviços, portanto, pode ser aferida no momento em que o Ente da Federação distribui os encargos tributários observando a importância daquilo que está sendo tributado e a capacidade contributiva dos contribuintes. Ainda, segundo o mesmo autor:

[...] justificar que se reformule o conceito de “essencialidade”, que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e a marginalização” (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de “garantir o desenvolvimento nacional” (artigo 3º, II) (SCHOUERI, 2021, p. 235).

Dessa forma, é possível afirmar que a essencialidade da energia elétrica pode ser observada tanto na perspectiva individual do contribuinte, quanto a partir dos objetivos e valores constitucionais. No primeiro caso, em se tratando de consumidores residenciais, a energia elétrica afigura-se como essencial aos contribuintes por estar diretamente relacionada com as atividades cotidianas básicas e necessárias à satisfação de uma vida digna. A título de exemplo, a energia elétrica é utilizada para a iluminação residencial, o preparo de refeições, o armazenamento de alimentos e para o funcionamento das mais variadas espécies de aparelhos eletroeletrônicos que estão presentes em quase a totalidade dos lares brasileiros. A importância da energia elétrica não é menor para contribuintes como comércio, empresas e indústrias, que necessitam da mercadoria em praticamente todo o processo de produção e comercialização de produtos e prestação de serviços. Assim, cada espécie de contribuinte tem

uma razão específica para considerar a energia elétrica um insumo essencial ao seu cotidiano ou atividade.

Já no segundo caso, sob a perspectiva das necessidades coletivas, tem-se, por exemplo, a dignidade da pessoa humana como um dos valores norteadores da definição de essencialidade. Uma vez que a dignidade da pessoa humana é um valor constitucional que orienta todo o ordenamento jurídico, além de ser um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme art. 1º, inciso III, da Constituição (BRASIL, 1988), bens e serviços essenciais são aqueles indispensáveis à manutenção de uma vida digna. Em outras palavras, um produto, mercadoria ou serviço é essencial quando é indispensável à satisfação de direitos fundamentais e sociais, como alimentação, saúde, educação, segurança e trabalho.

Do ponto de vista da ordem econômica, considerando-se que a garantia do desenvolvimento nacional é objetivo fundamental da República, de acordo com o art. 3º, inciso II, da Constituição (BRASIL, 1988), o conceito de essencialidade também pode se estender àqueles bens e serviços necessários para o progresso econômico e sustentável do Brasil. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 235) explica não ser impróprio “[...] entender ‘essencial’ um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular”.

Embora a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não discrimine o conceito de essencialidade e/ou os bens e serviços que devem ser considerados essenciais, encontra-se na legislação infraconstitucional a atribuição do status de essencial à energia elétrica. De acordo com o art. 3º, § 1º, inciso X, do Decreto nº 10.282 (BRASIL, 2020), que regulamenta a Lei nº 13.979 (BRASIL, 2020), que dispõe sobre questões de saúde pública no contexto da pandemia da COVID-19, o fornecimento de energia elétrica é considerado serviço público essencial. Entretanto, a produção e a distribuição de energia elétrica já era considerada como serviço essencial pelo art. 10, inciso I, da Lei nº 7.783 (BRASIL, 1989), conhecida como “Lei de Greve”, que define atividades consideradas essenciais no âmbito do exercício do direito de greve.

Verifica-se que a energia elétrica se afigura como mercadoria essencial para a sociedade justamente por estar diretamente relacionada com a satisfação de vários dos direitos e valores constitucionais. Este insumo é de fundamental importância na vida cotidiana, de forma que não há quem questione seu caráter essencial.

3.2 A natureza jurídica da contraprestação do serviço de fornecimento de energia elétrica

O fornecimento de energia elétrica segue as regras inerentes aos serviços públicos, tendo em vista que se trata de um serviço de prestação Estatal. José dos Santos Carvalho Filho (2021, p. 345) conceitua serviço público como sendo “[...] toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”.

O fornecimento de energia elétrica encontra-se no rol de serviços em que a prestação se dá de modo individual, específica e que pode ser mensurada, gerando um direito subjetivo de prestação, já que esta se aporta de maneira concreta ao consumidor. Assim, não se trata de uma fruição homogênea do serviço para todos os seus destinatários, uma vez que cada usuário, seja ele pessoa física ou jurídica, usufrui do insumo conforme sua necessidade específica, em quantidades diversas. Além do fornecimento de energia elétrica, encontram-se nesse rol, por exemplo, a distribuição de água encanada, a telefonia e o transporte público.

O efetivo uso, ou até mesmo o potencial de uso, do serviço de fornecimento de energia elétrica pode ser aferido individualmente, razão pela qual se trata de um serviço decomponível, divisível. Ademais, esta prestação é específica e ocorre de forma autônoma. Sua remuneração pode sobrevir por taxa ou tarifa (ou preço público), tendo em vista que o ente da Federação pode delegar esta espécie de serviço.

A taxa é uma espécie tributária prevista constitucionalmente no art. 145, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e poderá ser instituída pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, “[...] 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 à sua disposição”. De acordo com Leandro Paulsen:

O interesse público impõe ao Estado que exerça o poder de polícia administrativa e que preste determinados serviços. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais **atividades estatais** quando sejam específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face de ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda. Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de **justiça comutativa** (PAULSEN, 2021. p 26), grifos do autor.

Desse modo, as taxas subdividem-se em duas espécies conforme seu fato gerador: taxas de serviços, que decorrem da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, e taxas de poder de polícia, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia. Em se tratando de tributos, as taxas estão sujeitas a regime jurídico de direito público, são instituídas ou majoradas por lei, constituem receita derivada, observam os princípios tributários e podem ser cobradas com a simples disponibilização do serviço.

O preço público, por outro lado, trata-se de um “[...] valor cobrado pela prestação de uma atividade de interesse público qualquer, privativa ou não do Estado, desde que prestada diretamente por uma pessoa jurídica de direito privado, estando sujeita a restrições na livre fixação do seu valor” (ROSA, 2017). Nesse sentido, Cícero Caldas Neto afirma que:

O Estado, para obtenção dos recursos materiais necessários ao custeio dos serviços públicos, pode se utilizar de meios semelhantes aos dos particulares, em vez de fazer uso do poder tributário. Nesse caso, aliena bens dominiais, cede seu uso, vende produtos e/ou, mediante remuneração, presta serviços de natureza comercial ou industrial. Para isso, cobra preços, receita originária – relação contratual – em contraposição aos tributos, receita derivada – compulsoriedade (CALDAS NETO, 1997, p. 267).

Leandro Paulsen explica que:

Enquanto os tributos têm como fonte exclusiva a lei e se caracterizam pela compulsoriedade, os preços públicos constituem receita originária decorrente da contraprestação por um bem, utilidade ou serviço numa relação de cunho negocial em que está presente a **voluntariedade** (não há obrigatoriedade do consumo). A obrigação de prestar, em se tratando de preço público, decorre da vontade do contratante de lançar mão do bem ou serviço oferecido. Por isso, a fixação do preço público independe de lei; não sendo tributo, não está sujeito às limitações do poder de tributar (PAULSEN, 2021, p. 21), grifos do autor.

O preço público se sujeita a regime jurídico de direito privado, constitui receita originária, advém de ato de vontade bilateral, sendo instituído por contrato, e sua cobrança só se configura com o efetivo uso do serviço, mercadoria ou produto.

A fim de firmar uma diferenciação entre taxa e preço público com base na compulsoriedade como critério, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 545, cujo enunciado estabelece que “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu” (BRASIL, 1969).

Mediante os conceitos de taxas e preços públicos, verifica-se que se o Poder Público avocar para si o serviço de energia elétrica, a remuneração somente poderá ser realizada mediante taxa. Assim, a natureza jurídica da contraprestação pelo fornecimento do serviço de energia elétrica será mediante taxa. Por outro lado, se o Poder Público não avocar para si, ou seja, se delegar o serviço de fornecimento de energia elétrica para uma concessionária ou permissionária de serviço público, a natureza jurídica dessa contraprestação será mediante tarifa ou preço público.

3.3 Os diferentes consumidores de energia elétrica

A identificação dos diferentes consumidores de energia elétrica passa pela compreensão dos sujeitos da relação jurídica tributária do ICMS que incide sobre esse insumo.

De um lado, estão os Estados e o Distrito Federal, que detém a competência para instituir o ICMS, atribuída pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). No polo passivo, está o contribuinte de fato, aquele que “[...] é o adquirente ou consumidor que, ao pagar pela compra de uma mercadoria ou serviço, suporta, no valor da operação, a carga tributária relativa ao tributo incidente sobre ela” (PAULSEN, 2021, p. 78), ou o contribuinte de direito, “[...] aquele colocado por lei como obrigado em nome próprio a efetuar o pagamento do tributo em razão de praticar um fato gerador, forte no seu dever de pagar tributos e de, assim, contribuir para as despesas públicas” (PAULSEN, 2021, p. 78).

O contribuinte de fato guarda relação com a definição de consumidor disciplinada no art. 2º, *caput* do Código de Defesa do Consumidor, que dispõe que o “consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”. Os consumidores, portanto, são aqueles que, na condição de destinatários finais dos bens ou serviços, suportam o ônus dos tributos inerentes aos objetos de consumo.

Para Roque Antonio Carrazza:

O sujeito passivo do ICMS é, pois, o produtor da mercadoria (na venda ou troca), ou o industrial (aquele que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para o consumo) ou, finalmente, o comerciante (que destina a mercadoria a revenda ou a industrialização ou ao seu próprio uso ou consumo). É, pois, a destinação ao comércio da mercadoria que gera a incidência do tributo; não sua aquisição, a qualquer título (CARRAZZA, 2020, p. 48).

Considerando, contudo, que o ICMS é um tributo indireto e incide sobre o consumo de pessoas físicas e pessoas jurídicas, o efetivo consumidor da energia elétrica é o contribuinte de fato, pois é este quem suporta, no valor da operação, a carga tributária relativa ao ICMS incidente sobre o serviço de fornecimento da energia elétrica consumida.

Conforme se depreende do Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2021 da Empresa de Pesquisa Energética (EPE), vinculada ao Ministério de Minas e Energia, os diferentes consumidores de energia elétrica no Brasil e seus respectivos percentuais de consumo entre 2016 e 2020 são os consumidores residenciais (31,2%), industriais (35,0%), comerciais (17,3%), rurais (6,5%), além do Poder Público (2,7%), da iluminação pública (3,3%), do serviço público (3,4%) e do consumo próprio (0,7%) (2021, p. 192).

Verifica-se que os maiores responsáveis pelo consumo de energia elétrica no Brasil são as indústrias, os consumidores residenciais e os empresariais. A indústria se ramifica em diversos setores, como o automobilístico, o siderúrgico, o petroquímico, de produtos químicos, o madeireiro, os alimentares, o de mineração, o de soja, o têxtil, de vestuário, o moveleiro, o metalúrgico, o farmacêutico e o mecânico. Todos os setores da indústria são atores ativos no desenvolvimento econômico do país e têm a energia elétrica como insumo indispensável nas linhas de produção. O comércio, que se divide em atacadista, varejista, especializado, independente, *E-commerce*, entre outros, também não funciona sem a utilização de energia elétrica, principalmente com a crescente migração dos sistemas de venda para o ambiente virtual.

A energia elétrica é, hoje, mercadoria indispensável para o crescimento e desenvolvimento econômico do Brasil, bem como para o dia a dia das pessoas. O crescimento econômico só é possível mediante infraestrutura bem desenvolvida e capaz de dar o suporte necessário para a produção e circulação de mercadorias e serviços.

No mundo moderno, a energia é insumo indispensável nesse processo, uma vez que a maior parte dos meios de produção dela dependem para se concretizar. Essa é a realidade tanto das grandes indústrias ou empresas prestadoras de serviços, quanto das micro e pequenas empresas. Seja na produção em larga escala de uma montadora de carros ou na produção de pães em uma pequena padaria, praticamente todos os agentes envolvidos no desenvolvimento econômico do país precisam da energia elétrica para viabilizar sua produção.

O crescimento econômico, por sua vez, é fundamental para a construção de uma sociedade mais igualitária e justa, com constante geração de emprego e redução das populações em situação de miserabilidade. Ressalva-se, entretanto, a necessidade cada vez mais crescente de que a dilatação da economia e o investimento em produção de energia elétrica devem efetivar-se de forma sustentável e responsável. No que diz respeito ao consumo residencial, a sociedade contemporânea é indiscutivelmente dependente da energia elétrica, que está presente em quase todas as atividades básicas do cotidiano. É graças a este insumo que utilizamos computadores, celulares, aquecedores, chuveiros elétricos, bem como estocamos alimentos, remédios e demais insumos básicos do dia a dia.

4 O ICMS INCIDENTE NAS CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA

O ICMS compõe o conjunto de tributos que incidem sobre a energia elétrica que chega ao consumidor final. Essa relação jurídica tributária tem como sujeitos, de um lado, os Estados e o Distrito Federal, que detém a competência para instituir o ICMS, atribuída pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e, no polo passivo, estão os contribuintes de fato, ou seja, aqueles que efetivamente arcam com o ônus fiscal, ou os contribuintes de direito, designados pela lei para pagar o imposto.

Essa sujeição passiva da obrigação jurídica tributária relativa ao ICMS da energia elétrica pode recair, portanto, sobre um contribuinte ou um responsável tributário. O primeiro é aquele que possui relação pessoal e direta com as circunstâncias que configuram o fato gerador do ICMS, no caso, o consumo da energia elétrica. O segundo, entretanto, é pessoa diversa do contribuinte, mas que possui, em certa medida, relação com o fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 128 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que dispõe que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Os sujeitos da relação jurídica tributária de que trata este item são, portanto, os sujeitos ativos os Estados e o Distrito Federal, e os sujeitos passivos os consumidores residenciais e empresariais, de todas as camadas socioeconômicas, os comércios, como

padarias, lojas, shoppings, bares, restaurantes e supermercados, e as indústrias, dos pequenos aos grandes negócios, conforme tratado no subitem 3.3.

Embora a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 155, § 2º, inciso III, tenha estabelecido que a incidência desse imposto poderá ser seletiva, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços prestados, muitos Estados e o Distrito Federal não adotam a seletividade e estabelecem alíquotas exorbitantes do ICMS sobre a energia elétrica, que variam, aproximadamente, entre 12% e 30%.

É o caso, por exemplo, do Estado de Minas Gerais, cuja alíquota do ICMS para o consumo residencial de energia elétrica é de 30%, o mesmo percentual que incide sobre bebidas alcoólicas, nos termos do artigo 12, inciso I, alínea g, da Lei Estadual nº 6.763 (MINAS GERAIS, 1975). A figura abaixo trata de parte de uma conta de energia elétrica residencial de um consumidor do Estado de Minas Gerais e ilustra a incidência do ICMS na prática:

Histórico do Consumo			
Mês/Ano	Consumo kWh	Média kWh/Dia	Dias
DEZ/21	259	9,25	28
NOV/21	281	9,36	30
OUT/21	326	10,18	32
SET/21	292	9,41	31
AGO/21	286	8,66	33
JUL/21	212	7,31	29
JUN/21	233	7,28	32
MAI/21	252	9,00	28
ABR/21	249	8,03	31
MAR/21	243	8,37	29
FEV/21	247	7,96	31
JAN/21	258	8,32	31
DEZ/20	250	8,96	29

Reservado ao Fisco		
F275.B34A.3FEF.9AE9.148A.1D03.2A2E.679D		

	Base de cálculo(R\$)	Alíquota(%)	Valor(R\$)
ICMS	293,34	30,00	88,00
PASEP	206,34	0,74	1,51
COFINS	206,34	3,40	6,98

Ouvidoria CEMIG: 0800 728 3838 - Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL - 167 - Ligação gratuita de telefones fixos e tarifada na origem para telefones celulares.

CEMIG Distribuição S.A. Pague pelo PIX	Código de Débito Automático 008051805987	Instalação 3012812131	Vencimento 13/01/2022	Total a Pagar R\$ 341,23
---	---	--------------------------	--------------------------	-----------------------------

DEZ/2021

Verifica-se da fatura de energia elétrica acima que sobre a cobrança deste insumo essencial recaem três tributos: o ICMS e as contribuições PASEP e COFINS.

PIS e PASEP são, nesta ordem, as siglas para Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, programas federais criados, respectivamente, pela Lei Complementar nº 7 (BRASIL, 1970), e pela Lei Complementar nº 8 (BRASIL, 1970). De acordo com o art. 239, *caput*, da Constituição (BRASIL, 1988), estes programas, a partir da promulgação da Carta Magna, passou a “a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono

de que trata o § 3º deste artigo”. As contribuições PIS/PASEP são regulamentadas pela Lei nº 9.715 (BRASIL, 1998).

A COFINS, ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, é, como o próprio nome preconiza, uma contribuição social com o objetivo de financiar a Seguridade Social. Esta contribuição é respaldada pelo art. 195, inciso I, da Constituição (BRASIL, 1988), e foi instituída pela Lei Complementar nº 70 (BRASIL, 1991).

Contudo, conforme se observa, é a incidência do ICMS que encarece a conta de energia elétrica. Tratando-se de um tributo estadual e distrital, sua alíquota varia em cada Ente da Federação. No exemplo ilustrado, enquanto as alíquotas do PASEP e da COFINS foram, respectivamente, de 0,74% e 3,4%, a alíquota de ICMS foi de 30% sobre a base de cálculo, que é a quantidade de energia elétrica consumida em kW/h. Este percentual, considerado um dos mais altos de todo o país, está acima de percentuais de ICMS que recaem, em Minas Gerais, sobre outros produtos considerados menos essenciais do que a energia elétrica.

Este cenário de desconsideração da energia elétrica como mercadoria essencial para fins de aplicação da seletividade sobre a alíquota do ICMS incidente no insumo se repete em muitos outros Estados do país e no Distrito Federal. É comum, ainda, que sejam instituídas alíquotas diferenciadas de acordo com o tipo ou quantidade de consumo. De todo modo, essas alíquotas estão definidas, na maioria dos casos, entre 25% e 30%, quando as alíquotas internas do ICMS dos Entes Federativos variam entre 12% e 18% para outros produtos e serviços, aproximadamente.

No Estado do Rio de Janeiro, para o consumo de até 300 quilowatts/hora mensais, a alíquota do ICMS é de 20%. Para o consumo acima desse valor, a alíquota passa para 27%. Há exceção no caso do consumidor residencial, cuja alíquota estabelecida para o consumo de até 300 quilowatts/hora mensais é de 18%, conforme art. 14, inciso VI, alíneas *a* e *b*, da Lei Estadual nº 2.657 (RIO DE JANEIRO, 1996). Enquanto isso, o Estado do Rio de Janeiro dispõe de alíquotas de 18%, 16% e 17% para cerveja e chope, refrigerante e aguardente, respectivamente, assim estabelecidas no art. 14, incisos XXII, XXIII e XXIV da Lei nº 2.657 (RIO DE JANEIRO, 1996).

Já no Estado do Rio Grande do Sul, o art. 12, inciso II, alínea *a*, da Lei Estadual nº 8.820 (RIO GRANDE DO SUL, 1989), estabelece uma alíquota de ICMS de 25% sobre a “energia elétrica, exceto para consumo em iluminação de vias públicas, industrial, rural e, até

50 KW por mês, residencial”. Este percentual é o mesmo que incide sobre armas e munições, cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos, cigarreiras, fumos desfiados e encarteirados, fumos para cachimbos e fumos tipo crespo, conforme art. 12, inciso II, alínea *a*, números 1 e 5, da referida lei.

Em Alagoas, existe a alíquota de 25% de ICMS que incide sobre a energia elétrica, no fornecimento que excede a faixa de consumo de 150 (cento e cinquenta) Kwh mensais, para consumo domiciliar e de estabelecimento comercial, é a mesma incidente sobre produtos supérfluos, como bebidas alcoólicas, fogos de artifício, rodas esportivas para autos, entre outros, conforme art. 17, inciso I, alínea *a*, da Lei Estadual nº 5.900 (ALAGOAS, 1996).

Os exemplos dos Estados mencionados ilustram uma realidade que é constatável em praticamente todo o país. Na maioria dos casos, incide sobre a energia elétrica alíquotas de ICMS iguais ou maiores do que as incidentes em produtos considerados supérfluos. Além disso, o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para o mesmo produto em razão da quantidade de consumo ou do tipo de contribuinte fere o princípio da seletividade, que determina a alíquota seletiva em razão da essencialidade do produto, serviço ou mercadoria.

5 ENTENDIMENTOS DA JURISPRUDÊNCIA A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA

A aplicação do princípio da seletividade sobre as alíquotas de ICMS nas contas de energia elétrica não é tema pacificado no Judiciário brasileiro. A maioria dos Tribunais de Justiça do país vem entendendo pela possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem alíquotas superiores àquelas atribuídas a bens e serviços essenciais. Em decisão recente, datada de novembro de 2021, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul entendeu que a essencialidade da energia elétrica não constitui óbice para o estabelecimento, por parte do legislador estadual, de alíquota de 30% para determinados usuários:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. SELETIVIDADE. ESSENCIALIDADE. ALÍQUOTA. 1. O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Art. 155, § 2º, III, da CR. 2. No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS é seletivo, variando as alíquotas do imposto de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em relação à energia elétrica, as alíquotas são de 12% e 25% ou 30%, de acordo com a natureza do consumo (rural, residencial e industrial). Lei Estadual 8.820/89. O fato de o serviço de energia elétrica ser essencial não impede o legislador dentro da sua liberdade conformadora de fixar em

30% a alíquota para alguns usuários. Os princípios da seletividade e da essencialidade invocados não impõem a limitação pretendida pela parte. Recurso desprovido. Remessa necessária não conhecida. (Apelação / Remessa Necessária, Nº 50022409020218210029, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em: 04-11-2021), (BRASIL, 2021).

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais reforçou, também em novembro de 2021, que o art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) determina que a aplicação do princípio da seletividade é facultativa, não tendo caráter obrigatório aos entes federados, razão pela qual afirmou não ser possível impor ao Estado a adoção de alíquotas seletivas sobre o ICMS da energia elétrica:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA: SELETIVIDADE DA ALÍQUOTA – CONSTITUCIONALIDADE. 1. A alíquota do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) nas operações de fornecimento de energia elétrica para consumo comercial estabelecida em 25% (vinte e cinco por cento) no Estado de Minas Gerais pelo regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, é constitucional, não havendo qualquer ofensa ao princípio da seletividade, eis que expressamente autorizado pela Constituição Federal (CF) a adoção da seletividade em relação ao ICMS, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, enquanto uma faculdade atribuída ao legislador infraconstitucional e, assim, sem caráter obrigatório aos entes federados. ALÍQUOTA: REDUÇÃO: NÃO CABIMENTO – ILEGALIDADE: NÃO COMPROVAÇÃO – RESTITUIÇÃO: INDEVIDA. 1. Conquanto inegável o caráter essencial da energia elétrica, o exame da aplicação do princípio da seletividade à tributação pelo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) não perpassa apenas pela alíquota, devendo considerar-se os demais aspectos do tributo. 2. Por força da aplicação facultativa do princípio da seletividade (art. 155, § 2, III, da Constituição Federal – CF) não é possível impor ao Estado a utilização de alíquota seletiva para a cobrança do ICMS. 3. Inexistente demonstração de qualquer ilegalidade quanto a cobrança do ICMS com base na alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) incidente sobre o serviço de energia elétrica e, ainda, considerando a constitucionalidade da regra estadual, não há que se falar em redução da alíquota para 18% (dezoito por cento) e, conseqüentemente, impertinente qualquer restituição. (TJ-MG – AC:10000180807703003 MG, Relator: Oliveira Firmo, Data de Julgamento: 30/11/2021, Câmaras Cíveis / 7ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 06/12/2021), (BRASIL, 2021).

Os Tribunais de Justiça do Estado do Espírito Santo e do Distrito Federal, em decisões de 2018, enfatizaram a autonomia dos Entes e a faculdade de aplicação da seletividade atribuída pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), negando a possibilidade de uma intervenção do Poder Judiciário no estabelecimento de alíquotas seletivas sobre o

ICMS da energia elétrica, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes. Neste sentido, estão as ementas transcritas abaixo:

EMENTA APELAÇÃO CÍVEL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA DE 25%. REDUÇÃO PARA 17%. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. DISCRICIONARIEDADE. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. 1. Nos termos do artigo 155 da Constituição Federal, os Estados possuem liberdade para determinar as alíquotas mínimas e máximas do ICMS, desde que sejam observados os limites fixados pelo Senado Federal. 2. A norma constitucional não impõe um dever ao legislador, mas tão somente faculta a adoção do critério de seletividade tributária. 3. A atuação do Poder Judiciário para determinar a redução de alíquota de ICMS representa clara ofensa ao Princípio da Separação dos Poderes. 4. Sentença mantida. Recurso desprovido. (TJ-ES – APL: 00237263920178080024, Relator: ARTHUR JOSÉ NEIVA DE ALMEIDA, Data de Julgamento: 29/10/2018, QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 14/11/2018), (BRASIL, 2018).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. COBRANÇA DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA DE 21%. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO TRIBUTEM EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO SERVIÇO. 1. Na Constituição Federal, o princípio da seletividade foi expressamente previsto para condicionar a incidência do ICMS de acordo com a intenção do legislador de cada Estado ou do Distrito Federal. 2. O Decreto Distrital n.º 18.955/97 regulamentou o disposto na Lei Distrital n.º 1.254/96. E esse diploma legislativo, ao disciplinar a incidência do ICMS, também estabeleceu as alíquotas para os serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica, com expressa menção à observância do princípio constitucional da seletividade/essencialidade. 3. Cabe ao legislador distrital definir os critérios de conveniência e de oportunidade para instituição das alíquotas do ICMS sobre os serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica, vedada a substituição pelo Poder Judiciário, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes. 4. Recurso conhecido e desprovido. (TJ-DF 07040307520178070000 DF 0704030-75.2017.8.07.0000, Relator: SILVA LEMOS, Data de Julgamento: 28/02/2018, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no Pje : 16/03/2018. Pág.: Sem Página Cadastrada.), (BRASIL, 2018).

Contrariando a maioria dos demais Tribunais estaduais brasileiros, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro firmou entendimento de que a lei que trata de alíquotas de ICMS de 25% incidentes sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica é inconstitucional, devendo incidir sobre tais serviços a alíquota genérica de 18% do Estado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. SENTENÇA QUE SE MANTÉM.

Trata-se de ação cognitiva ajuizada por contribuinte do ICMS em face do ente estatal a objetivar a incidência da alíquota genérica de 18% sobre o

serviço de energia elétrica. Sentença de procedência. Apelo do ente público. 1. O Órgão Especial deste Tribunal, pacificou o entendimento de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre serviços de telecomunicações e energia elétrica com base na alíquota de 25%, por violação aos princípios da seletividade e da essencialidade, dispostos no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, devendo ser aplicada a alíquota genérica de 18%, acrescida do adicional de 5% relativo ao fundo de combate a pobreza, enquanto este perdurar. 2. Não prospera a alegação de violação a qualquer princípio constitucional, já que se trata de decisão de aplicação obrigatória por todos os Órgãos desse Tribunal de Justiça, na forma do art. 103 do Regimento Interno. 3. Recurso ao qual se nega provimento. (TJ-RJ – APL: 02567028120178190001, Relator: Des(a). FERNANDO FOCH DE LEMOS ARIGONY DA SILVA, Data de Julgamento: 12/02/2020, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL), (BRASIL, 2020).

Em novembro de 2021, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do RE 714.139/SC, que tratava da constitucionalidade da previsão de alíquota do ICMS de 25% sobre energia elétrica e os serviços de telecomunicação na Lei nº 10.297 (SANTA CATARINA, 1996), do Estado de Santa Catarina. Assim, como a maioria dos Entes Federativos, o Estado de Santa Catarina atribuiu um tratamento seletivo ao ICMS, mas adotava, no art. 19, inciso II, alínea *a*, da referida Lei, uma alíquota de 25% sobre a energia elétrica, ao passo que a alíquota dos demais produtos no Estado é de 17%. Assim, a energia elétrica recebia o mesmo percentual que muitos produtos considerados supérfluos.

O Ministro Relator, Marco Aurélio de Mello, defendeu a essencialidade da energia elétrica, afirmando que:

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, mediante pesquisa nacional contínua por amostra de domicílios, revelou a presença de energia elétrica em 99,8% das residências. Quanto aos estabelecimentos industriais e comerciais, a importância do bem é auto-evidente, sem o qual inviabilizada a atividade. Na dicção de Hugo de Brito Machado Segundo, “sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal” (BRASIL, 2021).

No mesmo julgado, destacou o Ministro Dias Toffoli, em seu voto, que:

Em termos mais concretos, a essencialidade da energia elétrica fica claramente evidenciada na análise do recente caso do apagão no Estado do Amapá, iniciado em 3/11/20, decorrente de incêndio na mais importante subestação de energia daquele estado.

Foram gravíssimas as consequências da falta da energia elétrica, tendo o Ministério de Minas e Energia de criar gabinete de crise, o Governador do Estado do Amapá de decretar situação de emergência e o Prefeito de Macapá de decretar calamidade pública. [...] (BRASIL, 2021a).

Por fim, a Suprema Corte, no mesmo sentido do entendimento minoritário firmado pelo TJRJ sobre o tema, decidiu pela inconstitucionalidade do dispositivo da Lei Estadual que fixa a alíquota de ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações em patamar superior ao de 17%, que corresponde ao percentual ordinário do ICMS no Estado de Santa Catarina. Conforme a decisão colegiada, o Tribunal:

[...] deu parcial provimento ao recurso extraordinário para, reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem e reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual nº 10.297/1996, salientando que os requisitos concernentes à restituição e compensação tributária situam-se no âmbito infraconstitucional, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese: "Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços" (BRASIL, 2021b).

O plenário da Suprema Corte, no julgamento RE 714.139/SC, modulou os efeitos da decisão e estabeleceu que ela só deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até o dia 05/02/2021, data do início do julgamento do mérito.

Embora a decisão do STF tenha o efeito positivo de evitar que os Estados e o Distrito Federal estabeleçam alíquotas exorbitantes de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, a mudança ainda não é suficiente para que a seletividade prevista na Constituição (BRASIL, 1988) seja efetivamente respeitada. As taxas genéricas estabelecidas pelos Entes Federativos não incidem, necessariamente, sobre bens e serviços considerados essenciais, configura-se apenas como um meio termo entre os percentuais mais elevados e os mais baixos. Dada a importância e o caráter inquestionavelmente essencial da energia elétrica, sobre este insumo deveriam incidir, à luz da seletividade constitucional, alíquotas de ICMS menores do que aquelas consideradas genéricas.

O desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre bens de primeira necessidade, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional.

6 CONCLUSÃO

O ICMS nos Estados e no Distrito Federal é regulamentado pelas respectivas leis estaduais e distrital, que disciplinam as alíquotas internas e externas desses Entes. Apesar de a Constituição Federal (BRASIL, 1988) possibilitar a aplicação do critério da seletividade para o ICMS, os legisladores estaduais e distrital optam por não utilizá-lo na tributação da energia elétrica, instituindo alíquotas majoradas do imposto sobre o insumo e ignorando a natureza essencial deste.

Verificou-se que a seletividade é uma regra, e não um princípio, e que tem sua aplicação facultada pelo texto constitucional em relação ao ICMS. Essa faculdade refere-se à adoção ou não da seletividade, o que significa que, uma vez adotada, o critério de seleção deve ser a essencialidade dos bens e serviços sobre os quais o ICMS incida.

Ainda que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não tenha estabelecido uma definição de essencialidade, a interpretação desse conceito não é livre e deve observar um conteúdo mínimo, encontrado nos valores e princípios constitucionais, bem como nos objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil instituídos pela Carta Magna. Nesse processo, deve o intérprete levar em consideração o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas da sociedade.

Constatou-se que a energia elétrica enquadra-se no conceito de mercadoria essencial, por afigurar-se como fundamental e indispensável para o regular funcionamento da sociedade moderna em seus mais variados setores e para a manutenção de uma vida minimamente digna. Assim, a tributação do ICMS da energia elétrica deveria ser seletiva, tendo alíquotas minoradas em relação, principalmente, aos bens e serviços considerados mais supérfluos, como bebidas alcoólicas, tabaco e armamentos.

A maioria dos Tribunais de Justiça brasileiros vem proferindo decisões nos últimos anos no sentido de reconhecer a autonomia dos Entes competentes para instituir alíquotas seletivas, tendo em vista se tratar de uma faculdade atribuída pela Constituição (BRASIL, 1988). Argumentam, ainda, pela impossibilidade de intervenção do Poder Judiciário no estabelecimento de alíquotas seletivas sobre o ICMS da energia elétrica.

No julgamento do RE 714.139/SC, entretanto, o Supremo Tribunal Federal buscou pacificar a questão, entendendo pela inconstitucionalidade de alíquotas de ICMS incidente sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica e de telecomunicações

superiores àquelas instituídas para os bens e serviços em geral. Dessa forma, as alíquotas de ICMS da energia elétrica não poderão, a partir do exercício financeiro de 2024, ultrapassar a alíquota ordinária do ICMS de cada Ente.

O percentual ordinário, contudo, ainda não é compatível com a natureza essencial da energia elétrica, pois é utilizado para bens e serviços em geral e não leva em consideração, necessariamente, a essencialidade destes. Observado o critério da seletividade em função da essencialidade, a energia elétrica deveria ser tributada com alíquotas de ICMS minoradas, em percentuais consideravelmente abaixo do nível ordinário.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. **Lei nº 5.900, 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e dá outras providências. Assembléia Legislativa de Alagoas, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116748>. Acesso em: 2 jan. 2022.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2008. *E-book*. Disponível em: <http://noosfero.ucsal.br/articles/0010/3657/alexey-robert-teoria-dos-direitos-fundamentais.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2021.

ALHO NETO, João de Souza. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica.** Revista Direito Tributário Atual do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, n. 39, p. 208-232, 2018. ISSN 1982-0496. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Jo%C3%A3o-de-Souza-Alho-Neto.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2021.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro.** 24. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 8 jun. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 jun. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 16 dez. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.** Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, DF.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp08.htm. Acesso em: 16 dez. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 16 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 6 jun. 2021.

BRASIL, **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 22 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 545**. Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula545/false>. Acesso em: 16 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 714139/SC**. Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços - Energia elétrica - serviços de telecomunicação - Seletividade - Alíquota variável - Artigos 150, inciso II, e § 2º, inciso III, da Carta Federal - Alcance - Recurso Extraordinário - Repercussão Geral configurada. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio de Mello, 26 de setembro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral6422/false>. Acesso em: 06 jan. 2022.

BUISSA, Leonardo. BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores**. Interesse Público, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Artigo%20Buissa%20e%20Bevilacqua%20%20Seletividade%20Justi%C3%A7a%20fiscal%20e%20neutralidade.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2021

CALDAS NETO, Cícero. **Preço público e taxa: algumas considerações**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, v. 34, n. 135, jul./set. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/279/r135-30.pdf?sequence=4>. Acesso em: 03 jan. 2022.

CARIBÉ, Luciana Julião e Silva. **O ICMS incidente sobre a energia elétrica: questões polêmicas e perspectivas.** Monografia (Pós-Graduação *Lato Sensu*) – Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em:

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/2_2015/pdf/LucianaJuliaoSilvaCaribe.pdf. Acesso em: 5 jul. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2020.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 35. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2021. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027259/>. Acesso em: 13 jan. 2022.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018. *E-book*.

Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/>. Acesso em: 16 jun. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 17. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2019. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 15 jun. 2021.

COSTA, Thiago Batista da. **O critério da seletividade no IPI e no ICMS: adequação e necessidade no sistema tributário atual.** Res Severa Verum Gaudium, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p. 85-103, dez. 2019. Disponível em:

<https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/96572>. Acesso em: 15 jun. 2021.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (5. Turma Cível). **Agravo de Instrumento 0704030-75.2017.8.07.0000.** Cobrança de ICMS sobre energia elétrica. Alíquota de 21%. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do serviço. Agravante(s): Condomínio do Conjunto Comercial Brasília Shopping and Towers e Condomínio Civil Brasília Shopping and Towers. Agravado: Distrito Federal. Relator: Des. Silva Lemos, 16 de março de 2018. Disponível em:

[https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaoId=tjdf.sistj.acordaoeletro nico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordao&nomeDaPagina=buscaLivre2&busca PorQuery=1&baseSelecionada=BASE_ACORDAOS&filtroAcordaosPublicos=false&campo sSelecionados=\[ESPELHO\]&argumentoDePesquisa=&numero=07040307520178070000&ti poDeRelator= TODOS&dataFim=&indexacao=&ramoJuridico=&baseDados=\[TURMAS_RE CURSAIS,%20BASE_ACORDAOS_IDR,%20BASE_TEMAS,%20BASE_ACORDAOS,%20BASE_INFORMATIVOS\]&tipoDeNumero=Processo&tipoDeData=DataPublicacao&eme nta=&filtroSegredoDeJustica=false&desembargador=&dataInicio=&legislacao=&orgaoJulga dor=&numeroDaPaginaAtual=1&quantidadeDeRegistros=20&totalHits=1](https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj?visaoId=tjdf.sistj.acordaoeletro nico.buscaindexada.apresentacao.VisaoBuscaAcordao&nomeDaPagina=buscaLivre2&busca PorQuery=1&baseSelecionada=BASE_ACORDAOS&filtroAcordaosPublicos=false&campo sSelecionados=[ESPELHO]&argumentoDePesquisa=&numero=07040307520178070000&ti poDeRelator= TODOS&dataFim=&indexacao=&ramoJuridico=&baseDados=[TURMAS_RE CURSAIS,%20BASE_ACORDAOS_IDR,%20BASE_TEMAS,%20BASE_ACORDAOS,%20BASE_INFORMATIVOS]&tipoDeNumero=Processo&tipoDeData=DataPublicacao&eme nta=&filtroSegredoDeJustica=false&desembargador=&dataInicio=&legislacao=&orgaoJulga dor=&numeroDaPaginaAtual=1&quantidadeDeRegistros=20&totalHits=1). Acesso em: 13 jan. 2022.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. Brasília: Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2021, 2021. Disponível em:

https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/Anu%C3%A1rio_2021.pdf. Acesso em: 7 fev. 2022.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Justiça do Espírito Santo (4. Câmara Cível). **Apelação 0023726-39.2017.8.08.0024**. Imposto sobre circulação de produtos e serviços. Alíquota de ICMS sobre energia elétrica. Alíquota de 25%. Redução para 17%. Princípio da seletividade. Discricionariedade. Sentença mantida. Recurso desprovido. Apelante: Fundação Cultural Foz do Rio Doce. Apelado: Estado do Espírito Santo. Relator: Des. Arthur José Neiva de Almeida, 14 de novembro de 2018. Disponível em: http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_jurisprudencia/temp_pdf_jurisp/13438641513.pdf?CFID=220584990&CFTOKEN=43713645. Acesso em: 13 jan. 2022.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Do positivismo ao pós-positivismo jurídico: o atual paradigma jusfilosófico constitucional**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 48, n. 189, p. 105-131, jan./mar. 2011. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf?sequence=1>. Acesso em: 23 ago. 2021.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira. FARIA, Edimur Ferreira de. **O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil**. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 65, n. 3, p. 37-58, set./dez. 2020. ISSN 2236-7284. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v65i3.67065>. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67065>. Acesso em: 18 jun. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 22 jun. 2021.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, 26 de novembro de 1975**. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte: Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/16763_1975_01.html. Acesso em: 9 jul 2021.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (7. Câmara Cível). **Apelação Cível 1.0000.18.080770-3/003**. Apelação cível - Tributário - Ação anulatória c/c repetição de indébito - ICMS - Energia elétrica: seletividade da alíquota - Constitucionalidade. Apelante: Marisa Loja S/A. Apelado: Estado de Minas Gerais. Relator: Des. Oliveira Firmo, 6 de dezembro de 2021. Disponível em: https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=6DAFC622B478A4FFA24D919F6B3CE82C.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.18.080770-3%2F003&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar. Acesso em: 13 jan. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 12 jun. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2.657, 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Rio de Janeiro: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>. Acesso em: 9 jul. 2021.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (3. Câmara Cível). **Apelação Cível 0256702-81.2017.8.19.0001**. ICMS. Energia elétrica. Redução da alíquota. Princípio da seletividade. Sentença que se mantém. Apelante: Estado do Rio de Janeiro. Apelado: Curicica Point Comércio de Alimentos LTDA. EPP. Relator: Des. Fernando Foch, 14 de fevereiro de 2020. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00040BF6AB55FEA402BBCC6F188F9FE60266C50C0B4B1038>. Acesso em: 13 jan. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.820, 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Assembléia Legislativa do Rio Grande do Sul, 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (1. Câmara Cível). **Apelação/Remessa Necessária 50022409020218210029**. ICMS. Energia elétrica. Seletividade. Alíquota. Apelante: CRVR - Riograndense Valorização de Resíduos LTDA. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza, 4 de novembro de 2021. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal%20de%20Justi%C3%A7a%20do%20RS&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=&num_processo=50022409020218210029&codEmenta=7706337&temIntTeor=true. Acesso em: 13 jan. 2022.

ROSA, Íris Vânia Santos. **Preço público**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. *E-book*. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/311/edicao-1/preco-publico>. Acesso em: 19 dez. 2021.

TAMANHA, Rodolfo Tsunetaka. **Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Rio de Janeiro, v. 7, n. 9, jul./dez. 2019. ISSN 2317-837X. DOI: 10.12957/rfptd.2019.44159. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/44159/30120>. Acesso em: 22 nov. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592696/>. Acesso em: 14 jun. 2021.